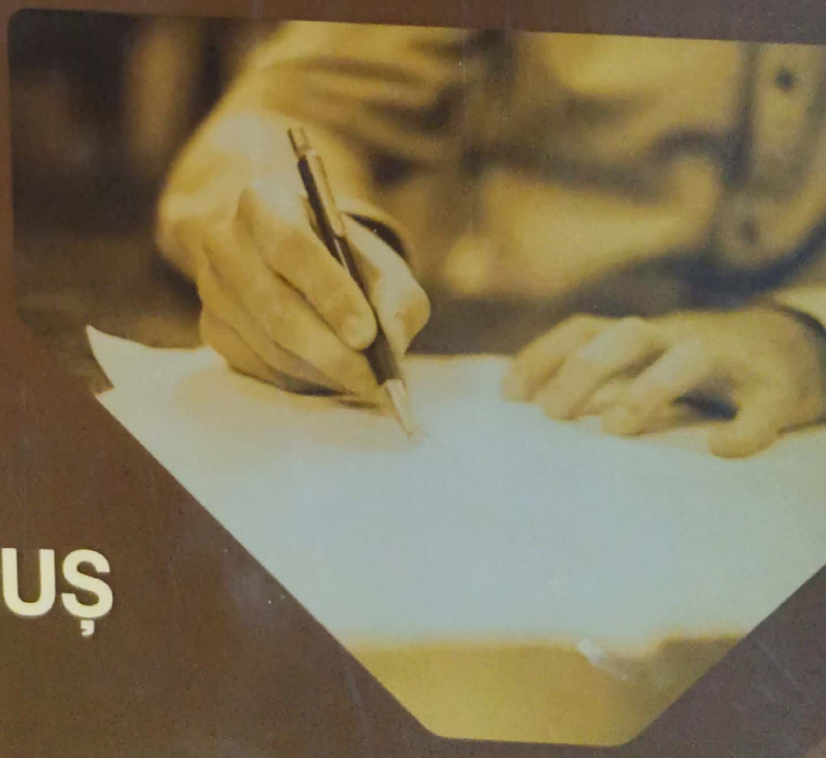
DD

CONTABILITATE ȘI RAPORTARE MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

Note de curs



Valentina PANUȘ

editura pim

UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA
Facultatea Ştiinţe Economice
Departamentul Contabilitate şi Informatică Economică

Valentina PANUŞ

CONTABILITATE ŞI RAPORTARE MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

Note de curs

Scanned with OKEN Scanner

Aprobat de
Consiliul Calității al USM: procesul-verbal nr. 3 din 31.10.2022.

Autor:
PANUȘ Valentina, doctor, USM

Recenzenți:
GRABAROVSCHI Ludmila, doctor, conferențiar universitar, ASEM
LUȘMANSCHI Galina, doctor, conferențiar universitar, USM

Machetare, tehnoredactare:
BÎRCĂ Iulita

editura pim
Editură acreditată CNCSIS – 66/2010
Șoseaua Ștefan cel Mare și Sfânt nr. 109, Iași – 700497
Tel.: 0730.086.676, 0732.430.407
email: editura@pimcopy.ro
www.pimcopy.ro

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
PANUȘ, VALENTINA
Contabilitate și raportare managerială aprofundată: note de curs/
Valentina Panuș. - Iași: PIM, 2023
Conține bibliografie
ISBN 978-606-13-7633-9

657

© PANUȘ Valentina, 2023

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

PRELIMINARII 5
Prezentarea generală a disciplinei 5
Locul şi rolul disciplinei 5
Competenţe profesionale şi finalităţi de studii 6
1. DELIMITĂRILE CONCEPTUALE PRIVIND CONTABILITATEA MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ 8
Obiective de referinţă 8
A. Aspecte conceptuale aferente contabilităţii manageriale aprofundate 8
B. Organizarea şi reglementarea contabilităţii manageriale în cadrul entităţii 9
C. Elaborarea politicilor contabile la capitolul contabilitate managerială 10
TESTE 15
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 16
2. PARTICULARITĂŢILE SPECIFICE ALE CONTABILITĂŢII COSTURILOR AUXILIARE ŞI A COSTURILOR INDIRECTE DE PRODUCŢIE 17
Obiective de referinţă 17
A. Perfecţionarea contabilităţii costurilor activităţilor auxiliare 17
B. Aplicarea şi determinarea capacităţii de producţie 23
TESTE 28
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 28
3. METODELE MODERNE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR 30
Obiective de referinţă 30
A. Delimitări generale aferente calculaţiei costurilor complete şi parţiale 30
B. Dezvoltarea metodelor de calculaţie bazate pe costuri complete 35
C. Perfecţionarea metodelor de calculaţie bazate pe costuri parţiale 49
TESTE 56
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 58
4. TEHNICA ELABORĂRII, COORDONĂRII ŞI RAPORTĂRII BUGETELOR ENTITĂŢII 59
Obiective de referinţă 59
A. Avantajele bugetării în dezvoltarea activităţii entităţii 59

Scanned with OKEN Scanner

B. Performanțele diferitor tipuri de bugete 61
C. Modalități evoluate de întocmire a bugetelor 62
TESTE 68
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 69
5. ORGANIZAREA RAPORTĂRII ȘI A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN 70
Obiective de referință 70
A. Modernizarea și organizarea controlului intern 70
B. Performanțele controlului de gestiune şi analiza executării bugetelor 74
C. Raportarea managerială în condițiile normalizării contabile 81
TESTE 98
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 99
6. PERFORMANȚA PROCESULUI DECIZIONAL MANAGERIAL 101
Obiective de referință 101
A. Conceptul de performanță în fundamentarea aplicativă și rolul procesului decizional 101
B. Direcții de raționalizare privind aplicarea informaţiilor la luarea deciziilor manageriale 104
TESTE 111
ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE 112
BIBLIOGRAFIE 114
ANEXE 117
Model: 128
TEST DE EVALUARE I 128
Model: 129
TEST FINAL 129
Model: 132
LUCRU INDIVIDUAL 132

Scanned with OKEN Scanner

PRELIMINARII

Prezentarea generală a disciplinei

Disciplina „Contabilitate şi raportare managerială aprofundată" este o parte componentă a sistemului de ştiinţe economice, în care se expune modul de acumulare, de control şi de analiză a informaţiei necesare pentru luarea deciziilor manageriale la toate etapele şi nivelurile de gestiune a entităţii.

Locul şi rolul disciplinei în formarea competenţelor specifice ale specialităţii „Contabilitate şi misiunea curriculumului în formarea profesională"

În urma studierii disciplinei „Contabilitate şi raportare managerială aprofundată", studenţii vor fi capabili să utilizeze metodele şi instrumentele contabilităţii manageriale în realizarea sarcinilor profesionale.

Principalele obiective ale contabilităţii manageriale (de gestiune) sunt:

- calcularea costurilor produselor, serviciilor, precum şi ale activităţilor organizaţionale;
- determinarea diferitor marje şi rezultate analitice pe produse, servicii sau activităţi;
- furnizarea informaţiilor necesare elaborării bugetelor;
- furnizarea informaţiilor pentru stabilirea abaterilor între previziuni şi realizări;
- organizarea sistemului de control intern;
- furnizarea informaţiilor destinate măsurării performanţelor entităţii (rentabilităţii, productivităţii etc.) la nivelul sectoarelor de activitate şi al produselor;
- furnizarea bazei de date pentru exercitarea controlului de gestiune.

Din această perspectivă, disciplina menţionată are următoarele sarcini:

1. Familiarizarea studenţilor cu problematica contabilităţii manageriale.
2. Prezentarea progresivă şi pedagogică a diferitor metode, instrumente, metode şi procedee specifice entităţii etc.
3. Formarea la studenţi a abilităţilor profesionale prin însuşirea principalelor concepte, tehnici de diagnosticare privind luarea deciziilor manageriale.
4. Dezvoltarea la studenţi a capacităţii de a înţelege avantajele şi performanţele contabilităţii manageriale.
5. Crearea pentru studenţi a unor condiţii permisive în vederea studierii individuale.

Scanned with OKEN Scanner

Studiile de caz care vor fi soluționate în cadrul seminariilor de către studenți vor amplifica cunoștințele teoretice și vor dezvolta abilitățile de identificare, de prelucrare și de interpretare a informației disponibile despre entitatea economică și mediul în care aceasta activează. Ulterior, studenții vor valorifica aceste informații și baze de date prelucrate în fundamentarea deciziilor manageriale, în elaborarea politicilor contabile, bugetelor și previziunilor financiare.

Competențe profesionale și finalități de studii

Competențe profesionale	Finalități de studii/rezultate ale studierii
CP 1 Utilizarea avansată a conceptelor, procedeelor, metodelor și tehnicilor de lucru în domeniul auditului și expertizei financiare. Utilizarea conceptelor, abordărilor și metodelor de realizare a activităților de contabilitate.	• Cunoașterea și utilizarea conceptelor, terminologiilor, teoriilor și metodelor avansate ale contabilității manageriale, a costurilor de producție, a capacităților de producție, a costurilor indirecte de producție, a metodelor de calculație a costului produselor fabricate și al serviciilor prestate. • Descrierea și explicarea operațiunilor și sarcinilor specifice contabilității manageriale, costului de producție, bugetarii din cadrul entității.
CP 3 Alegerea opțiunilor contabile, fiscale și legislative pentru analiza unor situații specifice contabilității, cu justificarea soluțiilor alese. Aplicarea tehnicilor, procedurilor și instrumentelor adecvate soluționării problemelor specifice auditului și consultanței financiar-contabile.	• Determinarea modului de organizare a controlului de gestiune și a esenței luării deciziilor economice. • Aplicarea adecvată a conceptelor, tehnicilor, instrumentelor și metodelor contabilității manageriale pentru soluționarea situațiilor și problemelor teoretico-practice ale contabilității.
CP 4 Identificarea metodelor moderne de organizare a contabilității și de diagnosticare a situației patrimonial-contabile și	• Determinarea metodelor moderne de organizare a contabilității de gestiune în entități și înregistrarea operațiunilor economice cu privire la contabilitatea costurilor de producție ale entității pe tipuri

Scanned with OKEN Scanner

Competențe profesionale	Finalități de studii/rezultate ale studierii
economico-financiare a entităților economice pentru a oferi servicii profesionale financiar-contabile de asistență, consultanță fiscală și servicii specifice externalizării contabilității.	de activități, calcularea costurilor acestora.
CP 5 Aplicarea eficientă a standardelor naționale și internaționale în activitățile practice de contabilitate și raportare financiară.	• Cunoașterea organizării contabilității de gestiune în entități și aplicarea normelor legale la înregistrarea operațiunilor economice cu privire la contabilitatea costurilor de producție ale entității pe tipuri de activități, calcularea costurilor acestora.
CP 6 Analiza documentelor contabile și a situațiilor financiare în vederea obținerii unor informații relevante pentru adoptarea concluziei de audit.	• Analiza și utilizarea datelor din documentele contabile și rapoartele contabile la luarea deciziilor.
CP 7 Elaborarea de strategii, politici, proceduri și rapoarte în domeniul auditului, managementului financiar-contabil, cu utilizarea inovativă a metodelor specifice de cercetare a proceselor și fenomenelor financiar-contabile la nivelul entităților publice și private.	• Cunoașterea organizării contabilității de gestiune în entități și aplicarea normelor legale la înregistrarea operațiunilor economice cu privire la contabilitatea costurilor de producție ale entității pe tipuri de activități, calcularea costurilor acestora. • Elaborarea lucrărilor, proiectelor economico-financiare cu utilizarea conceptelor, teoriilor și metodelor contabilității manageriale, costului de producție pentru soluționarea situațiilor și problemelor teoretico-practice ale contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

1. DELIMITĂRILE CONCEPTUALE PRIVIND CONTABILITATEA MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

A. Aspecte conceptuale aferente contabilității manageriale aprofundate
B. Organizarea și reglementarea contabilității manageriale în cadrul entității
C. Elaborarea politicilor contabile la capitolul contabilitate managerială

Obiective de referință

- să se identifice obiectivele de bază privind aprofundarea contabilității manageriale;
- să se argumenteze necesitatea organizării contabilității manageriale;
- să se cunoască și să se aplice reglementările contabilității manageriale;
- să se justifice necesitatea implementării regulamentului intern privind contabilitatea managerială;
- să se elaboreze politicile contabile la capitolul contabilitate managerială.

A. Aspecte conceptuale aferente contabilității manageriale aprofundate

Conform art. 3 din **Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017** (în continuare – Legea contabilității), contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de colectare, de înregistrare, de prelucrare și de transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale.

Contabilitatea de gestiune oferă informațiile necesare la luarea deciziilor având următoarele obiective principale:

- calcularea analitică a costului produselor, lucrărilor și serviciilor;
- calcularea rezultatelor prin compararea costului produselor cu prețul de vânzare;
- elaborarea de bugete pe tipuri de activități;
- controlul bugetar, explicarea abaterilor înregistrate;
- elaborarea procedeelor interne privind contabilitatea managerială;
- elaborarea politicilor contabile aferente contabilității manageriale;
- organizarea sistemului de control intern în cadrul entității;
- elaborarea procedeelor privind documentarea și raportarea în cadrul entității;
- analiza procesului decizional managerial (operativă, pe termen lung).

Scanned with OKEN Scanner

menționând și/sau gestionând la ...
contabile ce țin de administrarea, deservirea și gestiunea entității.

Organizarea contabilității manageriale asigură efectiv coordonarea diferitor tipuri activități distincte și a eforturilor centrelor în vederea îndeplinirii sarcinilor și realizării urilor entității.

Diversitatea formelor concrete de organizare a contabilității manageriale este determinată de structurile organizatorice ale entității, de mecanismul conducerii interne a acesteia, de competența administratorilor, precum și de necesitățile acestora în informații de administrare.

Organizarea contabilității manageriale este influențată de următorii factori principali:

1) normativi;
2) necesitatea conducerii;
3) structura organizatorică a entității.

Legea contabilității prevede că entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească rapoartele financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative.

Potrivit art. 18 alin. (3) din Legea contabilității, persoanele indicate la alin. (2) sunt obligate:

a) să asigure organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității până la data lichidării acesteia;

b) să asigure elaborarea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative elaborate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b);

c) să asigure elaborarea și aprobarea:

– planului de conturi contabile de lucru al entității, după caz;

– procedeelor interne privind contabilitatea de gestiune;

– formularelor documentelor primare și a registrelor contabile;

– regulilor privind circuitul documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile;

d) să asigure întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;

e) **să organizeze sistemul de control intern.**

Scanned with OKEN Scanner

Standardul Naţional de Contabilitate „Stocuri” (în continuare – SNC „Stocuri”) prevede că costul de intrare al stocurilor fabricate (de exemplu, al produselor finite şi semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora care include:

1) costul materiilor prime şi materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producţie;

2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producţie, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

3) costurile indirecte de producţie care se contabilizează în modul stabilit în punctele 28–31 din standardul menţionat;

4) costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”.

Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor fabricate şi serviciilor (în continuare – Indicaţii metodice) au ca obiectiv stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producţie şi de calculaţie a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Astfel, reglementările contabile în vigoare prevăd că entitatea **trebuie să asigure elaborarea, aprobarea şi aplicarea politicilor contabile** în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte acte normative elaborate şi să stabilească, după caz, proceduri interne, reguli, precum şi alte metode de administrare, şi anume:

- **să stabilească prin proceduri interne** modalitatea de identificare a persoanelor care au iniţiat, **dispus şi/sau au aprobat efectuarea faptelor economice respective;**
- **să stabilească prin proceduri interne** modalitatea de identificare a persoanelor care au iniţiat, dispus şi/sau au aprobat **introducerea informaţiei în registrul respectiv;**
- să asigure elaborarea şi aprobarea **formularelor documentelor primare şi a registrelor contabile;**
- să asigure **întocmirea completă şi corectă, precum şi integritatea şi păstrarea documentelor contabile;**
- să asigure elaborarea şi aprobarea **procedeelor interne privind contabilitatea de gestiune;**
- să asigure elaborarea şi aprobarea **regulilor privind circulaţia documentelor şi tehnologia de prelucrare a informaţiei contabile;**
- să **organizeze sistemul de control intern.**

C. Elaborarea politicilor contabile la capitolul contabilitate managerială

Politicile contabile trebuie să fie elaborate şi aprobate de către departamentul contabilitate managerială în conformitate cu prevederile **SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”** (în continuare – SNC „ Politici contabile”).

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitate şi raportare managerială aprofundată

Legea contabilităţii prevede că entitatea **trebuie să asigure elaborarea, aprobarea şi aplicarea politicilor contabile** în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte acte normative elaborate.

Conform pct. 6 din SNC „Politici contabile", politicile contabile se perfectează printr-un document de dispoziţie (hotărâre, dispoziţie, ordin etc.) emis de către persoana responsabilă pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară şi se aplică tuturor subdiviziunilor entităţii începând **cu prima zi a perioadei de gestiune următoare celei în care politicile contabile au fost aprobate.**

Politicile contabile se selectează de către entitate în baza sistemului de reglementare normativă **a contabilităţii care prevede diferite variante de recunoaştere,** evaluare şi contabilizare a elementelor (obiectelor) contabile (de exemplu, metoda de amortizare a activelor imobilizate, metoda de evaluare curentă a stocurilor, metoda de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor) (pct. 7 din SNC „Politici contabile").

În politicile contabile **nu se includ procedeele cu o singură variantă de realizare, întrucât acestea sunt unice şi obligatorii pentru utilizare** (de exemplu, componenţa şi modul de formare a costului de intrare al activelor imobilizate şi circulante, modalitatea de reflectare a stocurilor în situaţiile financiare, modul de contabilizare a diferenţelor de curs valutar reprezintă procedee cu o singură variantă de realizare şi nu trebuie incluse în politicile contabile) (pct. 9 din SNC „Politici contabile").

Politicile contabile trebuie să fie selectate şi aplicate **în mod consecvent** pentru fapte economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum şi de la o perioadă de gestiune la alta (pct. 12 din SNC „Politici contabile").

HOTĂRÂRE

„____" decembrie 2021 or. _____ nr._____

Cu privire la aprobarea politicilor contabile ale entităţii „Alfa" SRL pentru anul 2022

În vederea executării prevederilor Legii contabilităţii şi raportării financiare nr. 287/2017 şi ale SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare", ***în urma desfăşurării activităţii privind construcţiile arhitecturale informatice în cadrul entităţii „Alfa" SRL, care nu a avut loc anterior,*** conducerea entităţii **HOTĂRĂŞTE:**

1. Să aplice metoda de calculaţie a costurilor pe comenzi, perioada de calculaţie fiind luna, cu utilizarea conturilor contabilităţii de gestiune.
2. Să utilizeze metodele de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor în cazul în care prezenta dispoziţie:
   - modifică Hotărârea nr. 31/2021 privind aprobarea politicilor contabile pentru anul 2021 şi este parte componentă a acestora;
   - se aplică din data de 01.01.2022.
3. Controlul executării prezentului ordin îl exercit personal.

Director general

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, potrivit punctelor 13 şi 14 din SNC „Politici contabile", modificarea politicilor contabile se permite doar în cazul în care aceasta:

1) este cerută de sistemul de reglementare normativă a contabilității;

2) are ca rezultat informații mai relevante şi credibile referitoare la faptele economice ale entității.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile aprobarea unor politici contabile pentru faptele economice care:

- diferă ca esență de cele care au avut loc anterior;
- nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

În continuare, este prezentată o hotărâre privind aprobarea modificărilor politicilor contabile în cadrul entității.

HOTĂRÂRE

„____" octombrie 2021 or. _____ nr._____

Cu privire la modificările politicilor contabile ale entității „ Alfa" SRL

În vederea executării prevederilor Legii contabilității şi raportării financiare nr. 287/2017şi ale SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare", ***în urma modificării semnificative a naturii activității entității „Alfa" SRL, precum şi a unei analize a indicatorilor situațiilor financiare (rentabilitatea activelor, gradul de învechire a imobilizărilor, rata de exploatare a imobilizărilor, rentabilitatea activelor imobilizate), pentru a asigura funcționarea eficientă a entității, este mai relevantă o altă evaluare a elementelor contabile, cum sunt investițiile imobiliare, ținând cont de metodele şi procedeele prevăzute*** în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale", conducerea entității **HOTĂRĂȘTE:**

1. Să aprobe modificările politicilor contabile ale entității „Alfa" SRL pentru anul 2022, precum *modificarea evaluării ulterioare a investițiilor imobiliare de la metoda la cost (valoarea contabilă) la metoa reevaluării*
2. Prezenta dispoziție este parte componentă a politicilor contabile ale entității.
3. Controlul executării prezentului ordin îl exercit personal.

Director general

Entitățile selectează de sine stătător politicile contabile care trebuie să fie aprobate şi aplicate conform reglementărilor în vigoare.

Un model de politici contabile aferente contabilității manageriale este prezentat mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

Elementele (procedeele) generale aferente politicilor contabile, contabilității și calculației costurilor de producție

Procedee	Variante alternative
Modul de contabilizare	*Cu aplicarea conturilor contabilității de gestiune* *Fără aplicarea conturilor contabilității de gestiune*
Evidența pe activități	*Activități de bază* *Activități auxiliare* *În cazul în care este posibil, se poate ține evidența și pe subdiviziuni structurale, produse, servicii, comenzi etc.*
Planul de conturi contabile de lucru	***811 „Activități de bază"*** ***812 „Activități auxiliare"*** ***821 „Costuri indirecte de producție acumulate pe entitate"*** .....
Nomenclatorul articolelor de costuri	*Costuri de materiale* *Costuri cu personalul* *Costuri cu energia electrică* *Costuri indirecte de producție*
Metode/baze de repartizare a costurilor de producție de bază	*Costurile de materiale sunt repartizate în baza valorii materialelor determinată după cantitatea normală necesară și costul (prețul) efectiv (lei), norme de consum materiale etc.* *Costurile cu personalul sunt repartizate în baza timpului lucrat efectiv de către muncitorii de bază (om/ore), tarife etc.* *Costurile cu energia electrică sunt repartizate în baza timpului lucrat efectiv de utilajele de producere (mașină/ore).*
Costuri indirecte de producție (CIP)	*Determinarea gradului de utilizare (GU) a capacității de producție, în cazul mai multor produse sau servicii, prin determinarea echivalentului sau, după posibilitate, pentru fiecare produs, serviciu, utilaj etc.* *Alegerea bazei de repartizare a CIP, în funcție de acumularea pe entitate, pe subdiviziuni etc.*
Metode de calculație a costurilor	*Entitatea poate aplica **o metodă sau o combinație de metode**, principalele fiind: metoda de calculație pe faze, metoda de calculație pe comenzi, metoda globală, alte metode stabilite de entitate.*

Studiul de caz 1.1

Entitatea practică activitate de producție a construcțiilor din termopan și aplică conturile contabilității de gestiune în baza planului de conturi de lucru (compartimentul „contabilitate de gestiune"). Procesul de producție contribuie la obținerea diferitor produse în serii mari, fiind organizat pe faze de fabricație.

Scanned with OKEN Scanner

Se cere:

1. Elaborați politicile contabile la capitolul contabilitate managerială (de gestiune).

Politicile contabile pe anul 202X (extras)

Aprobate prin Ordinul
directorului entității „_____" SRL
nr. _____ din _____ 202X-1

Studiul de caz 1.2

Fiind un specialist nou în departamentul de control intern, ați analizat politicile contabile cu privire la compartimentul „contabilitate managerială", în care ați depistat unele aspecte problematice.

Se cere:

1. Întocmiți un raport în care trebuie să descrieți depistările Dvs.
2. Propuneţi soluții.
3. Faceți referinţe la actele normative din domeniu.

Raport privind analiza situației în domeniul contabilității manageriale

Nr. crt.	Probleme	Soluții	Temei

Scanned with OKEN Scanner

TESTE

1. *Noţiunea de contabilitate managerială (de gestiune) este prevăzută în:*

a) *SNC „Capital propriu şi datorii";*
b) *SNC „Prezentarea situaţiilor financiare";*
c) *Legea contabilităţii şi raportării financiare;*
d) *Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor;*
e) *SNC „Stocuri".*

2. *Politicile contabile ale entităţii din compartimentul „contabilitate managerială" conţin informaţii privind:*

a) *evaluarea imobilizărilor corporale;*
b) *metodele de calculare a amortizării;*
c) *metodele de calculare a costului produsului;*
d) *baza de repartizare a costurilor de materiale.*

3. *Necesitatea delimitării costurilor indirecte de producţie în constante şi variabile sunt prevăzute în:*

a) *SNC „Capital propriu şi datorii";*
b) *SNC „Prezentarea situaţiilor financiare";*
c) *Legea contabilităţii;*
d) *Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor;*
e) *SNC „Stocuri".*

4. *Contabilitate de gestiune se defineşte prin:*

a) *sistem de colectare, prelucrare, pregătire şi transmitere a informaţiei contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea şi analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale;*
b) *sistem de colectare, grupare, prelucrare şi sistematizare a informaţiei privind existenţa şi mişcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor în expresie valorică pentru întocmirea rapoartelor financiare;*
c) *sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare a elementelor contabile şi de raportare financiară.*

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. *Poate fi oare reglementată contabilitatea managerială?*
2. *Care sunt limitele reglementării contabilității manageriale?*
3. *Argumentați necesitatea unui departament (unei direcții) care va examina aspectele contabilității manageriale în cadrul entității.*
4. *Ce informații privind contabilitatea managerială trebuie să fie prezentate în politicile contabile?*
5. *Ce acte normative conțin tratamente intersectate cu contabilitatea managerială?*
6. *De ce în Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor se utilizează deseori sintagmele „poate aplica", „poate stabili", „stabilită de entitate"?*
7. *Descrieți normele internaționale care prevăd aspectele aferente contabilității manageriale.*
8. *Ce regulamente, ghiduri, indicații, proceduri interne recomandați să fie elaborate în cadrul entității? Argumentați necesitatea acestora.*

Scanned with OKEN Scanner

2. PARTICULARITĂȚILE SPECIFICE ALE CONTABILITĂȚII COSTURILOR AUXILIARE ȘI A COSTURILOR INDIRECTE DE PRODUCȚIE

A. Perfecționarea contabilității costurilor activităților auxiliare
B. Aplicarea și determinarea capacității de producție

Obiective de referință
- să se identifice tehnici, baze, metode aprofundate de repartizare a costurilor de producție;
- să se determine și să se justifice necesitatea aplicării capacităților de producție;
- să se argumenteze avantajele metodelor specifice de calculație a costurilor activităților auxiliare;
- să se cunoască particularitățile de repartizare a costurilor activităților auxiliare.

A. Perfecționarea contabilității costurilor activităților auxiliare

Contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. Reglementările contabile în vigoare definesc aceste activități astfel:

- activități de bază – activități legate de fabricarea produselor și/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității;
- activități auxiliare – activități de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, fabricarea ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe).

Punctul 37 din Indicațiile metodice stipulează că costurile de producție ale activităților auxiliare reprezintă costurile legate de:

1) producerea ambalajelor;
2) furnizarea diferitor tipuri de energie (de exemplu, energie electrică, energie termică, aer comprimat, frig, apă);
3) deservirea cu transport;
4) reparația mijloacelor fixe;
5) fabricarea instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.;
6) fabricarea altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesitățile interne ale entității și/sau a celor destinate livrării către terți.

Prin urmare, activitatea auxiliară reprezintă o activitate de producere sau de prestare de servicii în scopul asigurării și deservirii activităților de bază de fabricare a produselor, de prestare a serviciilor care constituie scopul entității.

BIBLIOTECA JUDETEANA
Scanned with OKEN Scanner

Sub aspect general, costurile activităţilor auxiliare (costurile cu materiale, costurile cu personalul, costurile indirecte de producţie) se contabilizează în conformitate cu punctele 19-36 din Indicaţiile metodice.

Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităţilor auxiliare, a datoriilor curente, a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, a uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi ca diminuare a stocurilor etc.

Majorarea costurilor activităţilor auxiliare	**Diminuarea stocurilor sau majorarea datoriilor curente**
Debit 812	Credit 211, 213, 214, 215, 216, 521 etc.

Dacă în cadrul unei activităţi auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca costuri directe. În caz contrar, se evidenţiază în mod separat costurile directe şi repartizabile ale activităţilor auxiliare şi costurile indirecte aferente deservirii şi gestiunii activităţilor auxiliare.

De menţionat că în contabilitatea activităţilor auxiliare sunt unele aspecte particularizate şi dificile.

Astfel, în cadrul activităţilor auxiliare complexe se va acorda o atenţie deosebită:

- planului de conturi de lucru al entităţii adaptat, după caz, la conturile utilizate în activităţile auxiliare;
- metodelor de evaluare a stocurilor;
- bazelor de repartizare a costurilor indirecte de producţie;
- metodelor de calculaţie a costurilor produselor fabricate şi/sau serviciilor prestate;
- bazelor de repartizare şi/sau tehnicilor de repartizare a costurilor activităţilor auxiliare asupra costului activităţilor de bază şi/sau al activităţilor auxiliare etc.

În cazul activităţilor auxiliare, Planul general de conturi contabile recomandă contul 812 „Activităţi auxiliare". În cadrul acestui cont entitatea poate aplica subconturile necesare evidenţei activităţilor auxiliare, de exemplu:

812	**1**	**Cazangerie**	
812	**1**	**1**	**materiale**
812	**1**	**2**	**retribuirea muncii**
812	**1**	**3**	**uzura imobilizărilor**
812	**1**	**4**	**costuri indirecte de producţie (după repartizarea din contul 829)**
812	**1**	**5**	**alte costuri ale activităţilor auxiliare**

Scanned with OKEN Scanner

În cazul unei evidențe pe centre de cost, pot fi utilizate următoarele subconturi:

812	**1**	**Cazangerie**		
812	**1**	**1**	**Secția de reparații nr. 1**	
812	**1**	**1**	**1**	**materiale**
812	**1**	**1**	**2**	**retribuirea muncii**
812	**1**	**1**	**3**	**uzura imobilizărilor**
812	**1**	**1**	**4**	**costuri indirecte de producție (după repartizarea din contul 829)**
812	**1**	**1**	**5**	**alte costuri ale activităților auxiliare**

În cazul înregistrării costurilor indirecte de producție în cadrul activităților auxiliare, pot surveni unele situații specifice. În acest caz, aplicarea contului 821 poate crea anumite dificultăți dacă entitatea desfăşoară o activitate și/sau activități de bază ample.

În cazul activităților auxiliare, pentru costurile indirecte de producție se poate aplica un alt cont de gestiune, de exemplu, în planul de conturi contabile de lucru poate fi inclus un cont suplimentar – contul 829 „Costuri indirecte de producție ale activităților auxiliare".

Indicațiile metodice prevăd următoarele metode de calculație a costurilor: pe faze care are două variante: cu semifabricate sau fără semifabricate, pe comenzi, globală, costului standard sau alte metode care se includ în politicile contabile ale entității.

Conform prevederilor Indicațiilor metodice, serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la costul efectiv care se determină prin relația:

Costul efectiv unitar al serviciului/ produsului activităților auxiliare	=	**Costuri de producție, cu excepția costului serviciilor/produselor reciproce primite**	+	**Costul serviciilor/ produselor reciproce primite**	−	**Costul serviciului/ produsului reciproc prestat/transmis**
		Cantitatea totală a serviciului/produsului activităților auxiliare	−	**Cantitatea serviciului/produsului reciproc prestat/transmis**		

Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/ produselor prestate/livrate reciproc, se contabilizează ca diminuare a costurilor

Scanned with OKEN Scanner

activităţilor auxiliare concomitent cu majorarea:

1) activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare al imobilizărilor corporale, la reparaţia (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condiţiilor de capitalizare conform SNC „Imobilizări necorporale şi corporale", la fabricaţia activelor în subdiviziunile auxiliare;

2) costurilor activităţilor de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităţilor de bază;

3) cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terţi în scopuri de distribuire, administrative sau de ieşire a activelor imobilizate şi circulante etc.

În cazul costurilor activităţilor auxiliare, metodele şi tehnicile de repartizare a costurilor pot fi abordate prin:

- baza de repartizare;
- ponderea costului centrului de cost în totalul costurilor auxiliare;
- alte metode stabilite de entitate.

În continuare, sunt prezentate unele tipuri de baze de repartizare pentru diverse departamente, sectoare, centre etc.

Tabelul 2.1

Baza de repartizare a costurilor activităţilor auxiliare

Centrul de cost	Baza de repartizare
Autotransport general	Orele lucrate efectiv
Autotransport producere	Kilometrajul parcurs
Electromecanic	Numărul de lucrări efectuate
Laborator	Cantităţile fabricate efectiv
Reparaţii	Numărul de lucrări efectuate
Energie termică	Volumul de energie consumată
Energie electrică	Volumul de energie consumată
Apă şi canalizare	Volumul producţiei fabricate

Determinarea bazelor de repartizare a costurilor activităţilor auxiliare, de regulă, este destul de responsabilă şi dificilă, deoarece trebuie să se analizeze activitatea anterioară a activităţilor auxiliare.

În cazul când entitatea nu are activităţi anterioare (nu are precedent), acest aspect ţine de analiza detaliată a procesului tehnologic care urmează a fi efectuat.

Există situaţii în care entitatea poate revizui tehnica şi/sau baza de repartizare stabilită anterior, însă ea trebuie să consulte prevederile reglementărilor în vigoare în

Scanned with OKEN Scanner

general, precum şi SNC „Politici contabile" anume prin prisma estimărilor contabile și politicilor contabile.

În pct. 4 din SNC „Politici contabile" estimările contabile sunt definite ca preconizări şi presupuneri admise de entitate pentru evaluarea elementelor (obiectelor) contabile în condiții de incertitudine.

În contextul celor menționate mai sus, va fi prezentat un extras dintr-o dispoziție privind includerea în politicile contabile ale entității a unor aspecte ce țin de politicile contabile ale activităților auxiliare, şi anume:

- aprobarea nomenclatorului de subdiviziuni;
- bazele de repartizare;
- nomenclatorul de costuri aferente activităților auxiliare ale entității;
- metodele de evaluare a stocurilor, metodele de calculație etc.

Anexa 2 la politicile contabile

DISPOZIȚIE (*extras*)

„____" octombrie 2021 or. _____ nr._____

Cu privire la aprobarea activităților auxiliare şi a bazelor de repartizare a acestora în cadrul entității XXXX SRL pentru anul 2022

În vederea executării prevederilor Legii contabilității şi raportării financiare nr. 287/2017 şi ale SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare", ***în urma determinării metodologiilor de calculație a costurilor produselor fabricate, în particular, a repartizării costurilor activităților auxiliare ale entității,*** conducerea entității **HOTĂRĂŞTE:**

1. Să creeze activități auxiliare pe următoarele centre de cost:
   - autotransport general;
   - autotransport producere;
   - electromecanic;
   - laborator;
   - reparații;
   - energie termică;
   - energie electrică;
   - apă şi canalizare.
2. Să acumuleze costurile activităților auxiliare prin contul 812 „Activități auxiliare" pentru fiecare centru de cost.
3. Să delimiteze costurile activităților auxiliare în:
   - directe repartizabile;
   - indirecte.
4. Să evalueze serviciile prestate şi produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secțiile) auxiliare ale entității la costul normativ (planificat) conform deciziei anuale a directorului general al entității. Indicatorii planificați pot fi modificați şi aprobați numai prin ordinul directorului general al entității.
5. Prezenta dispoziție, este parte componentă a politicilor contabile pentru anul 2022 şi se aplică din data de 01.01.2022.
6. Controlul executării prezentului ordin îl exercit personal.

Director general

Scanned with OKEN Scanner

Studiul de caz 2.1

Entitatea desfăşoară următoarele activităţi auxiliare:

1) servicii de autotransport;
2) servicii de reparaţii;
3) producere de energie termică.

În cadrul activităţilor auxiliare se prestează servicii activităţii de bază, terţilor, precum şi reciproc activităţilor auxiliare.

Baza de repartizare şi de evidenţă a activităţilor pentru:

- autotransport este numărul de kilometri parcurşi, care se determină conform foilor de parcurs şi fişelor suplimentare completate de către responsabili;
- reparaţii – numărul de ore utilizate pentru reparaţii, care se determină conform fişelor de evidenţă detaliată a timpului lucrat şi notelor de comenzi completate pentru fiecare reparaţie;
- energie termică – numărul de Gcal consumaţi de fiecare activitate în parte.

În tabelul 2.2 sunt prezentate date generale privind cantitatea serviciilor activităţilor auxiliare prestate.

Tabelul 2.2

Cantitatea serviciilor prestate

Centre de cost	Unitate de măsură	Auto-transport	Reparaţii	Energie termică	Activitate de bază	Către terţi
A	1	2	3	4	5	6
Autotransport	km	0	5	10	75	10
Reparaţii	ore	10	0	5	30	5
Energie	Gcal	1	1	0	7	1

Potrivit politicilor contabile ale entităţii, repartizarea serviciilor activităţilor auxiliare se efectuează conform cantităţilor îndeplinite în baza:

- costului planificat (normativ) pentru serviciile prestate reciproc secţiilor auxiliare;
- costului efectiv în cazul prestării serviciilor către terţi şi activităţii de bază.

În tabelul 2.3 este prezentat modul de repartizare a costurilor serviciilor activităţilor auxiliare.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.3

Repartizarea costurilor serviciilor activităților auxiliare ale entității

Nr. crt.	Centre de cost/costuri	Autotransport	Reparații	Energie termică	Total costuri activitate auxiliara
	Unitar PLAN	**5**	**2**	**40**	
	Unitar EFECTIV	**5,71**	**3,86**	**47,5**	
1	Costuri acumulate fără costuri din activitatea auxiliară	500	100	400	**1 000**
2	Autotransport	0	25	50	**75**
3	Reparații	20	0	10	**30**
4	Energie termică	40	40	0	**80**
5	Costuri activitate auxiliara reciproce primite (2+3+4)	**60**	**65**	**60**	**185**
6	**Total acumulate (1+5)**	**560**	**165**	**460**	**1 185**
7	Costuri activitate auxiliara prestate	75	30	80	**185**
8	**Sold final (6–7)**	**485**	**135**	**380**	**1 000**
9	Servicii prestate (811)	427,9	115,7	332,5	**876,2**
10	Servicii prestate terților	57,1	19,3	47,5	**123,8**
11	**Total servicii prestate**	**485,0**	**135,0**	**380,0**	**1 000,0**

În continuare, vom prezenta înregistrările contabile pentru activitatea auxiliară – autotransport.

Debit			Credit			Suma
cont	analitic /consum	centru de cost	cont	analitic /consum	centru de cost	
711	Servicii auto		812	...*	Servicii auto	57,1
811	Servicii auto	Produs 01	812	...*.	Servicii auto	427,9
812	Servicii auto	Secția reparații 1	812	...*	Servicii auto	20
812	Servicii auto	Energie termică	812	...*	Servicii auto	40

B. Aplicarea și determinarea capacității de producție

Capacitatea de producție poate fi expusă prin puterea, posibilitatea, potențialul etc. resurselor tehnologice ale entității (utilaje, mașini, instrumente etc.) de a produce un volum de producție într-o perioadă (schimb, luna, an, 24 de ore etc.) în conformitate cu specificul procesului de producție și regimului de muncă.

SNC „Stocuri" tratează capacitatea normală de producție ca volumul

Scanned with OKEN Scanner

producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținând cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului.

Capacitatea de producție a entității în perioada de gestiune, care constituie, de regulă, un an, poate să crească sau să se diminueze. Cauzele acestor modificări pot fi:

- punerea în funcțiune a noilor utilaje de producție, modernizarea utilajelor, înlocuirea utilajelor uzate; reparația utilajelor, casarea/scoaterea din uz a utilajului uzat;
- schimbarea tehnologiei (procesului tehnologic) prin reorganizări, precum și prin înlocuirea materiilor prime, înlocuirea ambalajului, modificarea nomenclatorului de producție fabricată etc.;
- extinderea procesului de fabricație, construirea de noi spații de producție, de depozitare etc.

Entitatea poate modifica capacitățile de producție în perioada de gestiune în cazul în care au avut loc modificări semnificative ale acestora.

În continuare, vom prezenta un model de evidență a capacităților de producție pentru fiecare produs în parte.

Tabelul 2.4

Capacitatea de producție pentru produse

Produse	Capacitatea normală de producție	Volumul efectiv	Gradul de utilizare
1	2	3	4 (3 : 2)
A	6 000	6 000	1
B	4 500	4 000	0,889
C	7 000	6 500	0,929
Total	**17 500**	**16 500**	**X**

În tabelul de mai sus au fost utilizate capacitatea normală de producție și gradul de utilizare pentru fiecare produs sau serviciu în parte: pentru produsul A gradul de îndeplinire a capacității este 1 (6 000 : 6 000), pentru produsul B – 0,889 (4 000 : 4 500), pentru produsul C – 0,929 (6 500 : 7 000).

Dacă entitatea nu poate determina capacitatea de producție și gradul de îndeplinire pe fiecare produs sau serviciu, ea poate aplica pentru toate sau anumite grupe de produse sau servicii.

În tabelul 2.5 este prezentat un model de evidență a capacităților de producție în total pentru întregul volum de produse.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.5

Capacitatea de producție generală pe produse

Produse	Capacitatea normală de producție	Volumul efectiv	Gradul de utilizare
1	2	3	4 (3 : 2)
A	6 000	6 000	x
B	4 500	4 000	x
C	7 000	6 500	x
Total	**17 500**	**16 500**	**0,943**

Prin urmare, capacitatea de producţie este stabilită pentru întregul volum de produse fabricate (17 500 de unități), gradul de utilizare al acesteia constituind 0,943 (16 500 : 17 500).

Modelul dat este aplicabil în cazul în care toate produsele au aceeași unitate de măsură. Dacă produsele au unități de măsură diferite, poate fi aplicată echivalarea sau transformarea acestora în aceleași tipuri de unități.

Un model de evidenţă a capacităților de producție în baza unui echivalent de produs este prezentat în tabelul 2.6.

Tabelul 2.6

Capacitatea de producție în baza echivalentului produsului A

Utilaj/ Linie	Produs	Capacitatea normală a utilajului pe ora	Numărul de utilaje-oră planificate, ore	Capacitatea de producție în baza echivalentului produsului A	Determinarea echivalentului produsului A
1	2	3	4	5	6
L 201	**A**	500	45	22 500	*45 ore x 500 unități/oră*
	B	450	85	42 500	*85 ore x 500 unități/oră*
	C	800	12	6 000	*12 ore x 500 unități/oră*
	D	750	16	8 000	*16 ore x 500 unități/oră*
Total		**X**	**146**	**73 000**	***146 ore x 500 unități/oră***

Capacitatea de producție este planificată şi aprobată de către conducerea entității, după caz, anual, la finele anului pentru anul următor, în baza unui document (decizie, ordin, hotărâre etc.).

Studiul de caz 2.2

CIP constante constituie 110 000 de lei, iar CIP variabile – 50 000 de lei.
Conform politicilor contabile CIP se repartizează:

Scanned with OKEN Scanner

Prima variantă – proporțional cu volumul efectiv al produselor fabricate.

Tabelul 2.7

Repartizarea costurilor indirecte de producție
(baza: volumul efectiv, prin capacitatea de producție pe fiecare produs)

Denumirea produsului	Capacitatea normală de producție, tone	Volumul efectiv, tone	CIP, lei				
			constante, total	inclusiv aferente		variabile	incluse în cost
				costului	cheltuielilor curente		
1	2	3	4	5	6	7	8
			[(3 : ∑3)x ∑4]	[(3 : 2)* x 4]	(4–5)	[(3:∑3) x∑7]	(5+7)
A	6 000	6 000					
B	4 500	4 000					
C	7 000	6 500					
Total							

A doua variantă – proporțional cu suma costurilor materiale directe.

Tabelul 2.8

Repartizarea costurilor indirecte de producție
(baza: valoarea costurilor materiale directe)

Denumirea produsului	Capacitatea normală de producție, tone	Volumul efectiv, tone	Costuri materiale directe, lei	CIP, lei				
				constante, total	inclusiv aferente		variabile	incluse în cost
					costului	cheltuielilor curente		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
				[(4 : ∑4)x ∑5]	[(3 : 2) x 5]	(5–6)	[(4:∑4) x∑8]	(6+8)
A	6 000	6 000	45 000					
B	4 500	4 000	20 000					
C	7 000	6 500	32 000					
Total								

Scanned with OKEN Scanner

A treia variantă – proporţional cu volumul efectiv, iar gradul de utilizare se calculează per total.

Tabelul 2.9

Repartizarea costurilor indirecte de producţie
(baza: volumul efectiv, prin capacitatea de producţie totală)

Denumirea produsului	Capacitatea normală de producţie, tone	Volumul efectiv, tone	CIP, lei				
			constante, total	inclusiv aferente		variabile	incluse în cost
				Costului	Cheltuielilor curente		
1	2	3	4	5	6	7	8
			[(3 : ∑3)x ∑4]	[(3 : 2)* x 4]	(4–5)	[(3:∑ 3) x∑7]	(5+7)
A	17 500	6 000					
B		4 000					
C		6 500					
Total							

Tabelul comparativ privind repartizarea CIP pe tipuri de produse în baza diferitor metode este prezentat mai jos.

Tabelul 2.10

Compararea rezultatelor prin diverse baze şi tehnici de repartizare a costurilor indirecte de producţie

Denumirea produsului	CIP repartizate proporţional cu:		
	volumul efectiv al produselor fabricate (VPF)	suma costurilor materiale directe	VPF cu gradul de utilizate "total"
A			
B			
C			
Total			

Se cere:

1. Calculaţi şi repartizaţi costurile indirecte de producţie.
2. Argumentaţi avantajele metodei/tehnicii recomandate de Dvs.

Concluzii

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

TESTE

1. Prevederile cu privire la recunoașterea și repartizarea costurilor indirecte de producție se regăsesc în:
a) SNC „Capital propriu și datorii";
b) SNC „Prezentarea situațiilor financiare";
c) Legea contabilității;
d) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor;
e) SNC „Stocuri".

2. Necesitatea delimitării costurilor indirecte de producție în constante și variabile este prevăzută în:
f) SNC „Capital propriu și datorii";
g) SNC „Prezentarea situațiilor financiare";
h) Legea contabilității;
i) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor;
j) SNC „Stocuri".

3. Reglementarea costurilor activităților auxiliare este prevăzută în:
a) SNC „Capital propriu și datorii";
b) SNC „Prezentarea situațiilor financiare";
c) Legea contabilității;
d) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor;
e) SNC „Stocuri".

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. *Descrieți particularitățile repartizării costurilor activităților auxiliare.*
2. *Care este modul de determinare a capacităților de producție?*
3. *Care este tehnica stabilirii bazelor de repartizare în cazul costurilor activităților auxiliare?*
4. *Caracterizați cadrul normativ aferent costurilor activităților auxiliare.*
5. *Descrieți modul de reglementare a costurilor indirecte de producție.*
6. *Cum credeți, particularitățile determinării și aplicării capacității de producție*

Scanned with OKEN Scanner

în cadrul entității trebuie să fie incluse în politicile contabile sau în alte acte normative interne ale entității?

7. *Cum se delimitează costurile activităților auxiliare și costurile indirecte de producție?*
8. *Cum credeți, bazele de repartizare a costurilor indirecte de producție trebuie să fie incluse în politicile contabile sau în alte acte normative interne ale entității?*

Scanned with OKEN Scanner

3. METODELE MODERNE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

A. Delimitări generale aferente calculației costurilor complete și parțiale
B. Dezvoltarea metodelor de calculație bazate pe costuri complete
C. Perfecționarea metodelor de calculație bazate pe costuri parțiale

Obiective de referință
- să se delimiteze diferența dintre metodele de calculație a costurilor complete de metodele de calculație aferente costurilor parțiale;
- să se identifice metodologia de calculare a costului prin diferite metode evoluate;
- să se justifice necesitatea utilizării metodelor de calculație a costurilor: standard-costing, ABC, target-costing, kaizen-costing, direct-costing;
- să se argumenteze avantajele metodelor evoluate de calculație prin compararea cu metodele tradiționale de calculație a costurilor.

A. Delimitări generale aferente calculației costurilor complete și parțiale

Calculația costului reprezintă totalitatea procedeelor folosite la determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

La efectuarea calculelor necesare pentru luarea deciziilor economice, se disting următoarele tipuri de costuri:

- directe și indirecte;
- curente, anticipate și preliminate;
- relevante și nerelevante;
- variabile și constante;
- marginale și diferențiale etc.

Prin urmare, pentru a răspunde cerințelor utilizatorilor, la alegerea metodei de calculație, trebuie să se țină cont de următoarele reguli de bază:

✓ urmărirea corelației „cost-beneficiu";

✓ calculația costurilor trebuie să se ajusteze la activitatea entității, și nu invers;

✓ calculația costurilor formează diverse costuri, în funcție de necesitățile decidentului;

✓ calculația costurilor reprezintă o sursă importantă de informații, utilizată în procesul decizional.

Conducerea entității trebuie să decidă care metode de calculație oferă

Scanned with OKEN Scanner

posibilitatea de a obţine informaţii mai valoroase şi fiabile, care sunt necesare pentru gestionarea mai eficientă a procesului de producţie.

Clasificarea metodelor de calculaţie trebuie să fie efectuată după următoarele criterii principale: sfera de cuprindere a costurilor; obiectul de calculaţie; obiectivul (scopul) urmărit; evidenţierea abaterii; momentul elaborării (tabelul 3.1).

Tabelul 3.1

Clasificarea metodelor de calculaţie

Criterii de clasificare	Metode de calculaţie
Sfera de cuprindere	Metode de calculaţie în baza costurilor complete
	Metode de calculaţie în baza costurilor parţiale
Obiectul de calculaţie	Metoda de calculaţie pe comenzi
	Metoda de calculaţie pe faze
Scopul urmărit	Metode de calculaţie cu un scop urmărit (calcularea costului)
	Metode de calculaţie cu alte scopuri (decizionale, de control)
Evidenţierea abaterilor	Metoda costului normat
	Metoda standard-cost
Momentul elaborării	Metoda de calculaţie a costului predeterminată (preventivă)
	Metoda de calculaţie a costului efectivă

După cum rezultă din informaţia prezentată în tabel, metoda de calculaţie este condiţionată de anumite criterii.

Criteriul fundamental al clasificării metodelor de calculaţie a costului care este necesar în fundamentarea deciziilor constituie scopul urmărit, deoarece sunt multe metode de calculaţie, însă esenţa unei gestiuni puse bine la punct depinde de determinarea obiectivelor.

Pentru realizarea obiectivelor propuse, calculaţia costului trebuie să îndeplinească anumite funcţii, dintre care principalele sunt:

- ✓ determinarea costului produsului propriu-zis;
- ✓ exercitarea controlului şi analizei;
- ✓ fundamentarea deciziilor.

Astfel, pentru a contura funcţia de instrument contabil, este necesar să se determine metoda de calculaţie a costurilor, care satisface cerinţele utilizatorilor şi poate fi adaptată la particularităţile procesului tehnologic.

Metodele evoluate sunt următoarele: metoda standard-cost, metoda direct-costing, metoda ABC (cost bazat pe activitate), metoda target-costing (cost ţintă) etc.

Scanned with OKEN Scanner

Metodele evoluate şi toate particularităţile specifice de calculaţie pe care se bazează au unele principii comune, şi anume:

- proiectarea în baza experienţei şi a previziunilor a unor costuri prestabilite (standard-costing); urmărirea abaterilor, a costurilor prestabilite, analizându-se modul de desfăşurare, de organizare şi de gestionare a activităţii;
- raţionalizarea lucrărilor de acumulare a costurilor, de culegere a informaţiilor de la clienţi, de prelucrare şi de transmitere a datelor pentru reducerea costului calculaţiilor (target, kaizen);
- analiza şi gestiunea punctelor vulnerabile în cadrul proceselor tehnologice (TOC);
- integrarea calculaţiei costurilor generale pe entitate prin diverse tehnici şi instrumente (direct), prin sistemul de conducere cu mijloacele de prelucrare automată a datelor (ABC).

De menţionat că aceste costuri asigură satisfacerea cerinţelor utilizatorilor, cum sunt: operativitatea, relevanţa, simplitatea, exactitatea, oportunitatea etc.

În acest context, la fundamentarea deciziilor în baza informaţiilor privind calculaţia costurilor este necesar să se realizeze următoarele obiective:

- urmărirea comportamentului costului în funcţie de necesitatea în momentul utilizării;
- argumentarea metodelor şi tehnicilor de calculaţie a costurilor tradiţionale şi a celor moderne prin analiza aspectelor problematice ale contabilităţii şi gestiunii costurilor indirecte de producţie cu scopul de a oferi o imagine de ansamblu a modului de formare a costului;
- accentuarea metodei direct-cost; orientarea performanţei acesteia către necesităţile decizionale.

Costul de producţie reprezintă unul dintre cei mai semnificativi indicatori prin intermediul căruia se poate aprecia activitatea entităţii industriale. Din punctul de vedere al necesităţii calculaţiilor costurilor în momentul luării deciziilor, precum şi în raport cu faptele economice acestea pot fi de doua feluri: antecalculaţii (calculaţii preventive, prestabilite) şi postcalculaţii (calculaţii efective).

Antecalculaţiile se elaborează înainte de desfăşurarea proceselor şi fenomenelor economice la care acestea se referă. Scopul acestora este previzionarea unor indicatori care stau la baza adoptării deciziilor privind stabilirea preţului la produsul nou sau la o comandă specială (un proiect) precum desfăşurarea proceselor şi fenomenelor respective. În categoria antecalculaţiilor se includ calculaţiile de proiect, calculaţiile de deviz, calculaţiile de buget sau de plan, calculaţiile standard

Scanned with OKEN Scanner

sau normative etc. Toate aceste calculații se bazează pe mărimile prestabilite și îmbracă diverse forme în raport cu obiectul la care se referă, obținându-se costuri preventive ce se stabilesc înainte de producerea faptelor economice.

Costurile prestabilite sunt utilizate la înregistrarea produselor finite, a lucrărilor sau a serviciilor executate în cursul perioadelor curente, până în momentul determinării costului efectiv de producție. În cadrul contabilității de gestiune, costurile prestabilite permit urmărirea încadrării costurilor efective în limitele nivelului deja stabilit și servesc drept instrument de orientare și precizare a condițiilor în care trebuie să se desfășoare procesul de producție corespunzător condițiilor activității economice.

Postcalculațiile se fac după producerea faptelor economice. Acestea au drept scop determinarea indicatorilor efectivi cu privire la fenomenele și procesele economice, pentru a controla modul și măsura în care în antecalculații au fost realizate previziunile. Deci, aceste calculații se bazează pe mărimile efective înregistrate în diferite formulare de evidență a desfășurării proceselor și fenomenelor economice la care se referă, de aceea ele se mai numesc și calculații efective. Aceste calculații, la rândul lor, pot fi determinate în raport cu scopul urmărit și metodologia folosită, obținându-se astfel costuri efective care se mai numesc costuri istorice sau costuri reale și reprezintă costuri de producție aferente produselor obținute, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

Calculația efectivă se efectuează, de regulă, în baza principiului costurilor complete, conform căruia pentru controlul eficienței economice sunt necesare delimitarea și ierarhizarea factorilor de producție în raport cu funcțiile entității.

În procesul de calculație a costului, se utilizează, pe lângă metodele clasice de calculație (metoda pe faze sau metoda pe comenzi), și metodele moderne (metoda ABC, target-costing, kaizen-costing, metodele de alegere a bazelor de repartizare în funcție de particularitățile procesului de producție (spre exemplu, în baza factorilor-limită) sau de evidența abaterilor, metoda costului standard sau costului normat).

Deseori de capacitatea unei entități de a gestiona costurile depinde eficacitatea organizațională a acesteia. În acest caz, soluția potrivită, constituie optimizarea costurilor, începând cu etapa de proiectare și de dezvoltare a produselor și finalizând cu etapa de desfacere a acestora. Din aceste considerente, trecerea la calculația pe centre de costuri, în vederea acumulării costurilor pe purtătorii acestora, furnizează conducerii informații optime, care contribuie la planificarea, controlul și fundamentarea deciziilor.

Scanned with OKEN Scanner

De menționat că pentru sistematizarea și înțelegerea mai bună a procesului de formare sau a calculației costurilor, în practica internațională există metode moderne de calculație bazate pe tipologia costurilor preventive și efective: metoda target-costing și metoda kaizen-costing. Prioritățile acestor metode constau în orientarea lor către necesitățile și cerințele consumatorului prin determinarea costului țintă: target-costing se bazează pe calculația preventivă, iar kaizen-costing – pe calculația efectivă.

Prin metoda target-costing se determină un cost țintă maxim admisibil și optim pentru un anumit produs, pornind de la prospectarea pieței înainte ca produsul să fie proiectat și introdus în fabricație. Activitatea de proiectare caută să se încadreze în acest cost țintă. Așadar, costurile țintă sunt influențate de factorii externi de piață. Ca urmare, colaboratorii compartimentului de marketing trebuie să fixeze un preț țintă la un nivel care va permite firmei să obțină un segment de piață dorit și un volum de vânzări propus. Apoi se deduce o marjă de profit dorită, pentru a se stabili costul țintă maxim, care este permis pentru un produs și trebuie să fie realizat pe termen lung.

În acest context, putem remarca corelarea tehnicilor calculației costurilor în funcție de necesitatea temporală: antecalculații și postcalculații; și orientarea și necesitatea de calculare a acestora: internă sau tradițională (către cost) și externă sau modernă (către piață).

Instrumentul de bază care este necesar procesului decizional – calculația costului, prin plenitudinea sa de elemente și tehnici, necesită o interpretare din punctul de vedere al solicitărilor de informații în procesul luării deciziilor manageriale (figura 3.1).

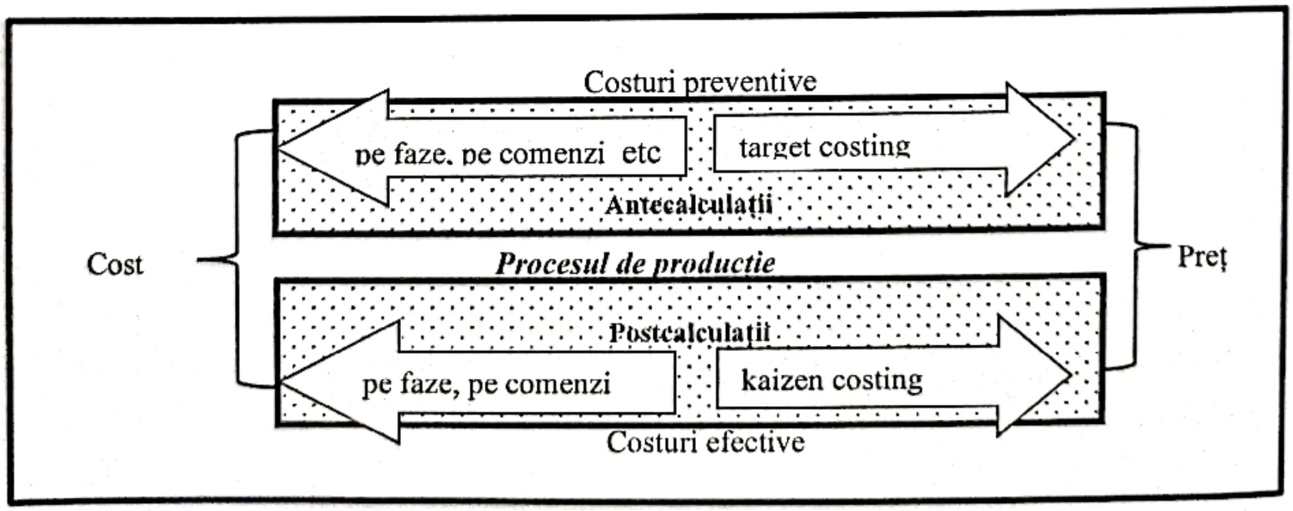


Figura 3.1. Corelarea metodelor de calculație a costurilor prin prisma necesității în fundamentarea deciziilor

Scanned with OKEN Scanner

Din figura prezentată mai sus se observă că antecalculațiile formează costurile preventive, iar postcalculațiile – costurile efective. Considerăm că antecalculațiile și postcalculațiile printr-o gamă largă de procedee pot grupa metodele sale în instrumente utile, cu ajutorul cărora se stabilește, spre exemplu, prețul direcționat către cost și cel direcționat către piață.

De remarcat că metodele de calculație a costurilor grupate sistematic pot contribui la determinarea anumitor corelări specifice prin prisma necesităților utilizatorilor în procesul luării deciziilor manageriale, precum și la argumentarea necesității implementării și utilizării anumitor metode de calculație.

Formularea premiselor organizării calculației costurilor, ce va răspunde cerințelor utilizatorilor, plasează în prim plan alegerea metodei de calculație a costurilor. Menționăm că acest lucru este condiționat de mai mulți factori care au o importanță majoră atât la stabilirea lucrărilor de calculație a costurilor, cât și la parcurgerea etapelor metodologice potrivit specificului acestora.

Factorii care stau la baza alegerii metodei de calculație a costurilor sunt:

- ✓ nomenclatorul produselor fabricate, al lucrărilor executate și al serviciilor prestate;
- ✓ tehnologia și organizarea producției;
- ✓ tipul de producție;
- ✓ particularitățile procesului de producție;
- ✓ alte scopuri stabilite de conducerea entității.

B. Dezvoltarea metodelor de calculație bazate pe costuri complete

Metodele de calculație bazate pe costuri complete sunt următoarele:

- metoda costului standard;
- metoda ABC;
- metoda kaizen-costing;
- metoda target-costing.

Metoda costului standard

Metoda costului standard a apărut în anul 1901 în SUA sub denumirea „sistemul costurilor estimative" și prevede calculația costurilor de producție preventive. Această metodă, fiind un instrument de control și de luare a deciziilor, are mai multe avantaje:

- la depistarea abaterilor, entitatea poate lua măsuri pentru soluționarea lor;
- contribuie la elaborarea planificării privind costurile viitoare;

Scanned with OKEN Scanner

- costurile standard conduc la planificarea fluxurilor de numerar şi a stocurilor;
- reprezintă un sistem bun de acordare a stimulentelor pentru angajaţi;
- contribuie la eficienţa şi economicitatea procesului tehnologic etc.

Reuşita aplicării metodei standard-cost depinde, în mare măsură, de exactitatea cu care au fost elaborate standardele.

În literatura de specialitate standardele sunt clasificate după mai multe criterii, principalele dintre care sunt:

- standardele fizice (cantitative, naturale);
- standardele valorice.

Standardele fizice pot fi exprimate cantitativ sub două forme: în unităţi de măsură specifice materialelor (kg, m, m^2, l etc.) sau în timp de lucru (secunde, minute, ore, zile, luni, ani).

Standardele valorice reprezintă expresia valorică a standardelor fizice. Ele se calculează prin aplicarea preţurilor materialelor şi a tarifelor de retribuire la standardele fizice de materiale şi manoperă.

În cazul aplicării metodei standard-cost, este necesar să se efectueze următoarele operaţiuni:

- alegerea tipurilor de standarde;
- elaborarea standardelor şi calcularea costului standard;
- calcularea şi analiza abaterilor de la standarde;
- contabilizarea costurilor şi a abaterilor potrivit cerinţelor acestei metode.

În general, standardele se elaborează pentru următoarele articole de costuri:

- directe şi repartizabile de materiale care se determină ca produsul dintre preţul standard (Ps) şi cantitatea standard (Qs);
- directe şi repartizabile cu personalul care sunt calculate prin înmulţirea numărului standard de ore de muncă directă (Qs) cu tariful standard (Ts);
- indirecte de producţie care reprezintă suma estimărilor costurilor indirecte de producţie.

În cadrul metodei standard este necesară compararea costurilor efective cu cele standard în vederea stabilirii şi analizei abaterilor pe tipuri de abateri, pe produse, pe locuri etc., în scopul luării deciziilor privind prevenirea abaterilor şi încadrarea în costurile standard sau rectificarea standardelor.

Regulile generale de analiză a abaterilor de la standarde sunt următoarele:

1) abaterile se consideră:

- favorabile (F) – dacă costurile efective sunt mai mici decât costurile standard şi fiind un indicator al eficienţei conduc la majorarea rezultatelor financiare;

Scanned with OKEN Scanner

- nefavorabile (N) – dacă costurile efective sunt mai mari decât costurile standard şi fiind un indicator al ineficienţei entităţii conduc la diminuarea rezultatelor.

2) majoritatea abaterilor pot fi abordate ca:

– abateri de eficienţă (cantitate, timp, volum) care reprezintă diferenţa dintre cantitatea efectivă şi cea standard, înmulţită cu preţul standard [(Qe–Qs) x Ps];

– abateri de calitate (preţ, tarif, consum) care reprezintă diferenţa dintre preţul efectiv şi cel standard, înmulţită cu cantitatea totală efectivă [(Pe–Ps) x Qe].

Studiul de caz 3.1

În luna aprilie 201X, o entitate a fabricat trei tipuri de produse, inclusiv produsul A.

În conformitate cu politicile contabile, entitatea:

- aplică metoda costului standard;
- repartizează:
- CIP variabile proporţional cu numărul de ore lucrate;
- CIP constante proporţional cu cantitatea produselor fabricate.
- contabilizează abaterile de la costurile standard în contul **851**.

Informaţiile aferente costurilor de producţie şi cantităţii produsului A sunt prezentate în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2

Informaţii privind costurile de producţie şi cantitatea produsului A

Nr. crt.	Indicatori	Standard	Efectiv
A	B	1	2
1	Materiale utilizate:		
1.1	• cantitatea unitară a materialelor	11 kg/unit.	11,1 kg/unit.
1.2	• cantitatea totală a materialelor (Q) (rd. 1.1 x rd. 4)	2 035 kg	2 131,20 kg
1.3	• preţul unitar (P)	1,5 lei	1,4 lei
2	Retribuirea muncii:		
2.1	- numărul de ore pentru unitate	5 ore/unit.	6 ore/unit.
2.2	- fondul de timp total	925 ore	1 152 ore
2.3	• tariful pentru o unitate (T)	7,5 lei/oră	7,5 lei/oră
3	CIP totale, inclusiv:	4 893,5 lei	5 138 lei
3.1	• variabile	2 312,5* lei	2 550 lei
3.2	• constante	2 581 lei	2 588 lei
4	Cantitatea produsului A (CP)	185 unit.	192 unit.

Scanned with OKEN Scanner

**2312,5 lei reprezintă CIP variabile standard care se determină conform normei CIP (2,5 lei/oră), stabilită în baza fondului de timp necesar pentru o unitate înmulţit cu numărul de ore care este necesar pentru producerea unei unităţi (5 ore/unit.) şi înmulţit cu numărul de unităţi conform normei (185 unit.) [2,5 lei/oră x 5 ore/unit. x 185 unit.].*

Conform datelor din exemplu, costurile standard se determină în baza cantităţii efective a produselor fabricate în modul prezentat în tabelul 3.3.

Tabelul 3.3

Calculul costului standard în baza cantităţii efective a produselor fabricate

Costuri	Costuri standard recalculate la cantitatea efectivă, lei	Costuri efective, lei	Abaterea
A	1	2	3 (1–2)
Costuri materiale directe	3 168**	2 983,68*	-184,32
Costuri cu personalul directe	7 200	8 640	1 440
CIP:	5 078,66	5 138	59,34
• variabile	2 400	2 550	150
• constante	2 678,66	2 588	- 90,66
Costul total	**15 446,66**	**16 761,68**	**1 315,02**

2 983,68 lei reprezintă costurile materiale efective şi se determină astfel:* ***rd. 1.2, col. 2 x rd. 1.3, col. 2 din tabelul 3.2.*

3 168 lei reprezintă costurile materiale directe standard recalculate la cantitatea efectivă a produselor fabricate şi se determină:* ***rd. 4, col. 2 x rd. 1.1, col. 1 x rd. 1.3, col. 1 din tabelul 3.2.

Tabelul 3.4

Calculul abaterilor de la costurile standard

Costuri		Abateri (Δ)		Total
Costuri materiale directe		**Δ de cantitate** = $(Q_e - Q_{st(V e)}) \times P_{st}$ = (2 131,2 – 2 112) x 1,5 = 28,80	**Δ de preţ** = $(P_e - P_{st}) \times Ş_{ef}$ = (1,4 – 1,5) x 2 131,2 = - 213,12	**-184,32**
Costuri cu personalul directe		**Δ de timp** = $(t_{ef} - t_{est(V e)}) * T_{st}$ = (1152 – 960) x 7,5 = 1 440	**Δ de tarif** = $(T_{ef} - T_{st}) * t_{ef}$ = (7,5 –7,5) x 1152 = 0	**1 440**
CIP	**variabile**	**Δ de eficienţă**=$(B_{ef} - B_{est(Vef)}) \times CIP_{st}/B_{est}$ = (1 152 – 960) x 2312,5 / 925 = 480	**Δ de calitate** = $(CIP_{ef}/B_{ef} - K_{st}) \times B_{ef}$ = (2550/1152 – 2400/960) x 1152 = -330	**150**
	constante	**Δ de volum** = $CIPC_{st(V st)} - CIPC_{st(V e)}$ = 2 581 – 2 678,66 = - 97,66	**Δ de consum** = $CIPC_{ef} - CIPC_{st(V st)}$ = 2 588 – 2 581 = 7	**-90,66**
Total		**x**	**x**	**1 315,02**

Scanned with OKEN Scanner

La organizarea gestiunii, evidenței și analizei abaterilor, se va ține cont de următoarele principii:

- analiza continuă și completă a abaterilor operative (pe centre de cost și pe tipuri de costuri) pentru depistarea cauzelor generate și identificarea persoanelor responsabile etc.;
- informarea conducerii entității, în baza diverselor rapoarte, în care abaterile favorabile se delimitează de cele nefavorabile (anexa 1).

Metoda costurilor pe activități (ABC)

Metoda perfecționistă de calculație a costurilor practicată pe scară largă este metoda de calculație a costurilor pe activități (ABC) care constă în delimitarea informațiilor privind toate activitățile entității (secțiile de producție, secțiile auxiliare, departamentele de logistică etc.).

Această metodă este utilă în cadrul entităților în care costurile indirecte, precum și cheltuielile dețin o pondere mare.

În cadrul acestei metode, costurile și cheltuielile sunt abordate ca sinonime și prevăd alocarea tuturor costurilor/cheltuielilor pe produse și/sau servicii.

Având la bază acest aspect, metoda în cauză are următoarele avantaje:

- asigurarea cu informații integre privind costurile;
- determinarea costurilor pentru comenzi, obiecte, activități, procese specifice;
- determinarea unui număr optim al nomenclatorului produselor;
- reducerea mărimii loturilor de fabricație;
- garanția controlului eficienței economice în activitățile auxiliare etc.

Pentru punerea în aplicare a acestei metode este necesar ca entitatea să dispună de o vastă informație la fiecare din etapele prezentate mai jos:

- identificarea activităților

	Producerea:	**Desfacerea:**
Administrația	1. Frământare	1. Vânzări cu ridicata
Aprovizionarea	2. Coacere	2. Vânzări cu amănuntul
Producerea	3. Răcire	3. Transportarea
Depozitarea	4. Glazură	4. Servicii hamali
Desfacerea	5. Ambalare	5. Credite comerciale
		6. Retururi
		7. Încasarea datoriilor

Entitățile prestatoare de servicii, pot desfășura activități specifice, precum: investigarea, testarea, examinarea, expertiza, studierea, consultarea.

Scanned with OKEN Scanner

Entităţile de extragere, distribuire a apei, sau servicii de preepurare, servici de canalizare pot desfăşura activităţi specifice, precum: captarea, tratarea, distribuirea;

- comasarea costurilor activităţilor (evaluarea resurselor consumate);
- selectarea (stabilirea) determinanţilor de cost (inductorului, indicatorilor etc.) pe fiecare tip de activitate.

De asemenea, indicatorii determinanţi trebuie monitorizaţi periodic, pentru a asigura valabilitatea şi relevanţa lor.

Tabelul 3.5

Determinanţii pe tipuri de activităţi

Activităţi	Determinanţi
Extragere	m^3
Reglarea pompelor	numărul de reglări
Filtrare dură	m^3
Controlul calităţii	numărul de loturi
Distribuire	m^3
Furnizare	numărul de clienţi

- Costul unitar pentru determinantul de cost se calculează ca raportul dintre consumul activităţii şi volumul determinantului de cost.
- La calcularea costului activităţii şi alocarea acestuia pe obiecte de calculaţie, se determină activităţile necesare pentru fiecare obiect de calculaţie-produs, iar suma costurilor inductorilor acestor activităţi reprezintă costul produsului fabricat.

Studiul de caz 3.2

În cadrul entităţii se produc următoarele tipuri de produse:

Tabelul 3.6

Cantitatea produselor fabricate

Produse	Cantitatea, kg
Produsul 1	150 000
Produsul 2	55 000
Produsul 3	750 000
Produsul 4	5 000

După analiza activităţilor entităţii, se determină următoarele activităţi şi inductori pe fiecare tip de activitate:

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.7

Determinanții pe activități și costuri indirecte

Activități	Determinant	Determinanți pe produse				Costuri indirecte, lei
		1	2	3	4	
Controlul calității 1	numărul de loturi	150	5	100	1	44 580
Reglare	unități	55	15	25	1	7 890
Prelucrare	tone	150 000	55 000	750 000	5 000	58 980
Controlul calității 2	numărul de loturi	15	4	15	1	40 000
Asamblare	unități	4 500	1 500	75 000	5 000	8 900
Ambalare	numărul de unități	450	0	750	50	9 540

Modul de soluționare a studiului de caz este prezentat în tabelul 3.8.

Tabelul 3.8

Rezolvarea studiului de caz

Activități	Produse			
	1	2	3	4
Controlul calității 1	26121,09	870,7031	17414,06	174,1406
Reglare	4520,313	1232,813	2054,688	82,1875
Prelucrare	9215,625	3379,063	46078,13	307,1875
Controlul calității 2	17142,86	4571,429	17142,86	1142,857
Asamblare	465,6977	155,2326	7761,628	517,4419
Ambalare	3434,4	0	5724	381,6
Cost total	**60899,99**	**10209,24**	**96175,36**	**2605,415**
Cost unitar	0,406	0,185623	0,128234	0,521083

Pentru a face o comparație între metoda tradițională și metoda ABC, mai jos este prezentată repartizarea costurilor indirecte de producție.

Tabelul 3.9

Determinarea costului prin metoda tradițională

Activități	Produse			
	1	2	3	4
CIP total	26545,31	9733,281	132726,6	884,8438
CIP unitar	0,176969	0,176969	0,176969	0,176969

Metoda ABC are un efect mai mare asupra modului corect de repartizare a costurilor indirecte de producție, în comparație cu metodele tradiționale, ceea ce face posibilă eliminarea convenționalismului din procesul de repartizare și de alocare a acestor costuri asupra valorii produselor.

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

Metodele target-costing şi kaizen-costing

Din punctul de vedere al consumatorului, resursele ce nu majorează importanţa produsului trebuie micşorate, fără a influenţa calitatea produsului. Studiind şi analizând aceste dificultăţi în contabilitatea de gestiune, precum şi gestiunea costurilor, economiştii şi cercetătorii au elaborat şi au propus diferite metode de calculare, evidenţă şi analiză a costurilor, cum sunt „target-costing" şi „kaizen-costing", care au simplificat şi au optimizat procesul decizional referitor la calcularea costului produsului.

La baza acestor metode stă ideea că preţul produsului este fixat de piaţă şi nu depinde de cost, din contra, costul produsului trebuie să fie adaptat la preţul de piaţă. La elaborarea acestei abordări, formula tradiţională de formare a preţului a fost inversată:

Costul + Marja de profit = Preţul.

Această formulă, în concepţia target-costing, s-a transformat în egalitatea:

Preţul – Marja de profit = Costul.

Metoda target-costing presupune calculul costului produsului din preţul stabilit anterior, care este determinat în baza cercetărilor de marketing.

Procesul de adaptare a costului la preţul de piaţă este de competenţa specialiştilor tehnici din secţia de planificare, însă, pentru a ajunge la costul ţintă, ei utilizează astfel de teorii, cum sunt „analiza stratificată" şi „analiza costului". Aceste teorii constau în studierea produsului cu scopul de a-l îmbunătăţi şi chiar de a-i micşora costul. Acest proces de cercetare necesită evaluarea costurilor ce vor fi folosite la obţinerea produsului. De aceea fiecare decizie luată în procesul de planificare şi de formare a costului trebuie să fie analizată şi bine chibzuită.

Astfel, evoluţia analizei costului din momentul planificării iniţiale a unui produs până la eliminarea acestuia de pe piaţă este ilustrată schematic în anexa 6.

Pe lângă metoda target-costing, întreprinderile japoneze folosesc pe larg calculaţia costului după metoda kaizen-costing, având ca scop micşorarea costului şi gestionarea costurilor. Metoda kaizen-costing, spre deosebire de metoda target-costing, se foloseşte la etapa de producere şi se bazează pe procesele tehnologice prin studierea eficienţei acestora.

Procedura de calculare prin metoda kaizen-costing este destul de îndelungată şi necesită planificarea nivelurilor costurilor. Mai jos vom examina cum se micşorează costul în funcţie de concepţia kaizen.

Scanned with OKEN Scanner

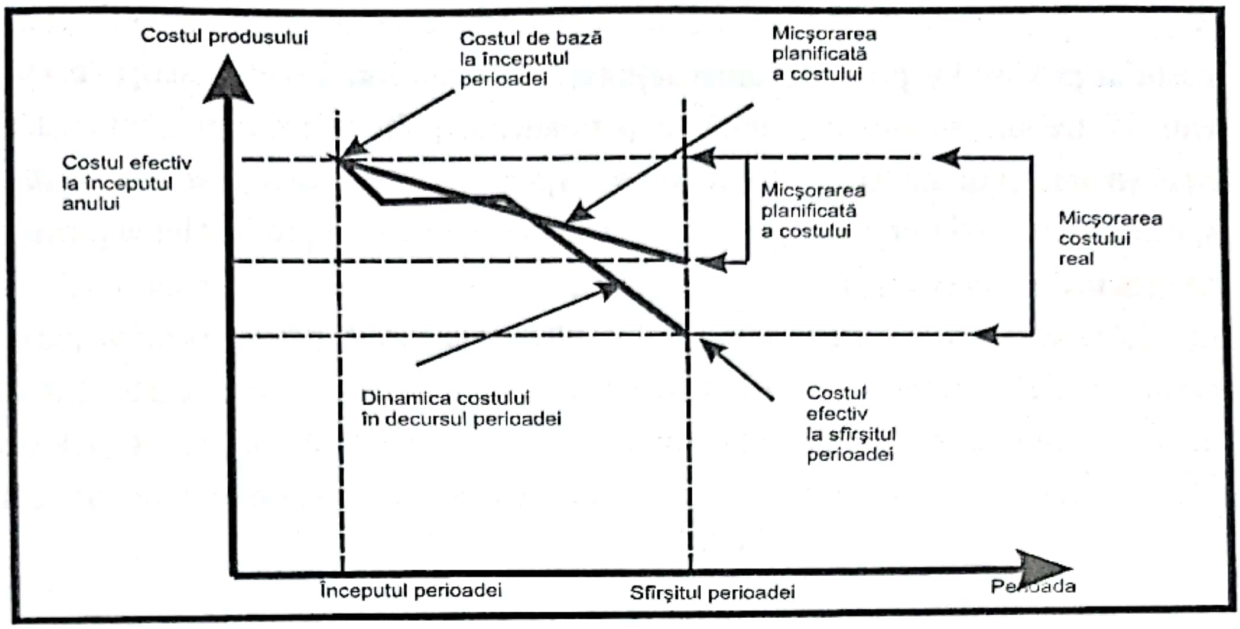


Figura 3.2. Kaizen-costing în determinarea costului

Metoda kaizen-costing constă în menţinerea nivelului costurilor şi micşorarea costului la nivelul planificat. Această metodă corelează cu alte sisteme, cum sunt: value engineering, Benchmarking, JIT (Just-in-time), TQM (total quality management), Jidoka etc.

În anul 1995, savantul Y. Monden, unul dintre primii, a definit metoda kaizen-costing ca un instrument care are posibilitate să minimizeze costurile şi este strâns legat de sistemul de gestionare a costurilor entităţii. Această concepţie este legată şi de alte metode printre care TQM (total quality management), care a perfecţionat metoda kaizen-costing. Interacţiunea cu alte concepţii şi sisteme a fost necesară din cauza luptei pentru calitate în condiţiile dure de concurenţă şi a minimizării vieţii produsului pe piaţă, care au impus aceste încrucişări de metode în ultimii douăzeci de ani.

Aplicarea acestei metode contribuie la îmbunătăţirea procesului tehnologic şi micşorarea costurilor cu ajutorul forţelor şi mijloacelor proprii, fără a face mari investiţii, şi serveşte drept sursă la luarea unor decizii optime.

Se ştie că fiecare produs are ciclul său de viaţă, de aceea este necesar să se proiecteze un arbore decizional cu ajutorul căruia să se analizeze timpul şi costurile procesului de dezvoltare a unui produs, stadiile în care se află produsul, perioada în care produsul trebuie să fie reproiectat, reînnoit şi perfecţionat pentru a-i prelungi viaţa pe piaţă. Managerii pot stabili obiective care să permită creşterea randamentelor şi reducerea atât a ciclurilor de producţie, cât şi a costurilor pe fiecare stadiu de dezvoltare a unui produs.

Scanned with OKEN Scanner

Scopul examinării acestor obiective si priorităţi va consta în minimizarea costului produsului prin gestiunea raţională a costurilor. În acest scop, în incinta entităţii trebuie să fie menţinută în permanenţă politica precum „îmbunătăţirea performanţelor continue", care trebuie respectată de către toţi angajaţii. Astfel, specialiştii tehnici trebuie să propună idei de perfecţionare a produselor, a proceselor de producţie, a serviciilor etc.

Actualmente, în cazul când volumul de vânzări depinde în mare parte de cerinţele pieţei, este necesar de orientat metodologia calculaţiei costurilor către metodele moderne de calculaţie, precum utilizarea tehnicilor target şi kaizen-costing. În special, calculaţia costului preventiv este cu preponderenţă corelată cu tehnica target-costing (tabelul 3.10).

Tabelul 3.10

Aspectele metodei target-costing la determinarea costului

Calculaţia costului	**Acţiuni**	**Organizare:** centre de responsabilitate, departamente	**Scopuri**	
Target-costing	Financiare	vânzări	Determinarea preţului ţintă	
	Planificare	financiar	Stabilirea profitului ţintă	
	Proiectare, design, expertize etc.	proiectare, producere	*Determinarea optimă a costurilor de materiale (dorite) etc.*	**Calcularea costului target**
	Logistica	achiziţii	*Căi de minimizare a preţului de achiziţie a materiilor prime etc.*	
	Calculaţia costului	financiar-contabil	*Determinarea cotei de repartizare a CIP şi a costului total*	
Cost efectiv (tradiţional)	Lansarea produsului	producere	Stabilirea costurilor efective consumate	
	Calculaţia costului	financiar-contabil	Calculaţia costului efectiv	

În continuare, vom examina metoda kaizen-costing. Scopul propus este minimizarea costului produsului. Astfel, conform concepţiei metodei kaizen-costing, trebuie să se analizeze costurile produsului şi posibilităţile de a le micşora în perioade de timp stabilite (planificarea micşorării costului de producţie prin reducerea costurilor posibile).

În acest caz, este nevoie de specialiştii din secţiile de producţie, marketing, comerciale, proiectare etc. care să revizuiască normele şi consumul real, să

Scanned with OKEN Scanner

examineze posibilitatea micşorării normelor şi necesitatea modificării modelului produsului, să verifice folosirea eficientă a resurselor etc.

1. Etapa determinării costului target după gradul de prioritate al funcționalității cerute de clienți

Etapa data se desfăşoară în cadrul departamentelor de marketing, de producţie şi financiar (contabilitate). În urma analizei acestor priorități funcționale aferente produsului, s-a întocmit următoarea structură a caracteristicilor funcționale (tabelul 3.11).

Tabelul 3.11

Structura caracteristicilor funcționale ale produsului Moli

Nr. crt.	Caracteristici funcționale	Priorități, %
1	Design (aspect exterior, forme etc.)	19
2	Funcționalitate/practicism	19
3	Calitate	16
4	Tapetării (stofe, piele sintetică)	15
5	Confort (comoditate)	14
6	Nocivitate	6
Total		**100**

În paralel, a fost investigat şi preţul la produsele similare (de exemplu, la produsul Moli) şi s-a constatat un preţ de 5 900 de lei (pentru luna octombrie 2011). În cazul în care entitatea dorește să obţină o rentabilitate de 25%, costul țintă constituie 4 425 de lei (5 900 lei – 5 900 lei *25%). În acest context, vom prezenta etapele detaliate de stabilire a costului țintă, pornind de la doleanțele clienților şi aspectele tehnice şi economice ale entității.

În acest context, dacă vom porni de la prioritățile funcționale ale clienților, structura costului produselor poate fi prezentat în felul următor (tabelul 3.12):

Tabelul 3.12

Structura costului produselor grupate după priorități

Nr. crt.	Caracteristici funcționale	Priorități, %	Cost, lei
1	Design (aspect exterior, forme etc.)	19	840,75
2	Funcționalitate/practicism	18	796,50
3	Calitate	16	708,00
4	Tapetării (stofe, piele sintetică etc.)	15	663,75
5	Confort (comoditate)	14	619,50
6	Nocivitate	6	265,50
Total		**100**	**4 425,00**

Scanned with OKEN Scanner

În continuare, se vor corela caracteristicile funcţionale alte produselor fabricate după prioritate cu costurile de bază ce influenţează aceste funcţii. Astfel de legătură sau delimitare a costurilor pe funcţii este posibilă în urma investigaţiei şi analizei activităţii entităţii, în special, a condicilor (registrelor) de sugestii şi reclamaţii, a structurii costului acestor produse (produse similare), analizei perioadelor de garanţie şi de postgaranţie şi a serviciilor prestate în aceste perioade, precum şi a altor informaţii relevate din diverse documente.

De exemplu, confortul (comoditatea) este influenţat direct de costurile materialelor precum sunt densitatea poliuretanului (în mărime de 60%), chinga elastică (15%), spirala sinusoidală (15%), vata siliconizată (12%) etc. *Calitatea*, de asemenea, este legată direct de calitatea poliuretanului (55%), stofelor (40%), PAL (22%), cherestelei (20%), mecanismului (18%) etc.

În mod analogic este determinată şi structura costurilor după funcţionalitate şi celelalte caracteristici.

Costurile sunt grupate pe fiecare element în parte după structura funcţională valorică (tabelul 3.13).

Tabelul 3.13

Structura costurilor

Nr. crt.	Indicatori	Valoarea, lei	Ponderea în cost, %
1	Poliuretan	1 180,00	26,67
2	Stofe	975,00	22,03
3	Cherestea	160,00	3,61
4	PAL	156,00	3,53
5	Mecanism	145,00	3,28
6	Vată siliconizată	140,00	3,16
7	Spirală sinusoidală	100,00	2,26
8	Alte costuri	1 569,00	35,46
Total		**4 425,00**	**100**

2. Etapa determinării structurii costului după nivelul posibilităţilor tehnologice şi economice ale entităţii

Această etapă se desfăşoară în departamentul de proiectare (construcţie, inovaţie) a entităţii în colaborare cu departamentul financiar şi de achiziţii (contabilitate). La această etapă se întocmesc următoarele documente: desenul de execuţie şi de detaliu, nomenclatorul materiale, lista de stocuri specifice şi înlocuibile etc.

Departamentul de producţie, inclusiv secţia de proiectare, întocmeşte aceste documente şi le prezintă pentru a fi discutate în cadrul departamentelor financiar şi

Scanned with OKEN Scanner

de achiziții. De exemplu, se întocmește nomenclatorul de materiale pentru produsul Moli, detaliat pe fiecare element distinct și detalii specifice și se anexează la lista de materiale specifice ce pot fi înlocuite cu altele similare în baza cărora se poate micșora costul produsului (tabelul 3.14).

Tabelul 3.14

Nomenclatorul de materiale pentru produsul Moli (*extras*)

Nr. crt.	Elemente de costuri	Detalii specifice construcției	Costuri specifice înlocuibile
1	**Poliuretan:**		
1.1	Tipul 28.15	1,4 m*2,6 m x 4 buc. (10); 2,2 m*,5 m x 5 buc. (6)	Spirală sinusoidală
1.2	Tipul 25.22	0,55 m*0,2 m x 2 buc. (3); 0,89 m *1,1 m x 3 buc. (5)	
1.3	Tipul 32.10	0,2 m* 0,5 m x 5 buc. (10); 0,4 m*0,7 m x 8 buc. (3)	Grosimea de (6cm) Chingă elastică
2	**Stofe**		
2.1	Stofe	Spate – 3,4 m; spate interior (SI)– 2,5 m brațe – 2,1 m; față – 3,2 m; perne – 1,5 m; ladă interioară (LI) – 3,6 m	SI cu TNT de 70 g LI cu TNT 70 g
3	.....	.....	

În continuare este necesar să se analizeze structura costurilor planificate și posibilitatea înlocuirii cu altele similare ce îndeplinesc aceeași funcție (de exemplu, elasticitatea (confortul) ce redă poliuretanul poate fi înlocuit cu elasticitatea ce poate fi obținută prin utilizarea spiralei sinusoidale sau chingii elastice, practicismul poate fi prezentat prin înlocuirea tapetării din diferite categorii, deoarece pentru spatele interior și ladă poate fi folosită o categorie mai ieftină etc.).

În acest context, se recomandă să se întocmească bonul de consum de materiale (tabelul 3.15), în care se vor include toate materialele necesare pentru fabricarea produsului Moli, după efectuarea operațiunii de înlocuire.

Tabelul 3.15

Bonul de consum de materiale

Nr. crt.	Materiale	Unitatea de măsură	Cantitatea necesară
1	Stofe	m.l.	17,5
2	TNT	m.l.	3,6
3	Poliuretan	kg	18,5
4	PAL	m	2,5
5	Cherestea	m	0,2
6	Mecanism	buc.	1
7	Vată siliconizată	kg	3,2
8	Spirală sinusoidală	m.l.	50
9	Alte materiale	..	...

Scanned with OKEN Scanner

3. Etapa corelării structurii costului produsului după varianta funcționării și a producerii cu aspectele tehnice și economice interne, precum și decizia privind determinarea costului target-costing pentru produsul Moli

Tabelul 3.16

Analiza structurii costului target-costing

Costuri/ criterii/ decizii	Criteriile clienților, %	Aspectele tehnico-economice, %	Factorii decisivi		Decizia
			criteriile clienților	tehnico-economici	
Poliuretan	26,67	26,1		X	*Utilizarea spiralei sinusoidale pentru ridicarea elasticității*
Stofe	22,03	24,5	X		*Înlocuirea țesăturilor cu materiale similare pe porțiunile interioare*
Cherestea	3,61	2,5		X	*Folosirea construcției hibrid, din PAL, PFL, placaj, cherestea etc.*
PAL	3,52	3,8		X	*Folosirea PAL ecologic german pentru excluderea nocivității*
Mecanism	3,28	2,5			
Vată siliconizată	3,16	2,5	X		*Includerea vatei siliconizate și in unele elemente moi (perne)*
Spirală sinusoidală	2,26	1,5	X		*Modificarea structurii carcasei prin ridicarea elasticității șezutului*
Alte costuri	35,46				*Analiza detaliată a costurilor structurii costurilor indirecte de producție și a costurilor privind retribuirea muncii*
Total	**100**	**100**	-	-	-

În final, în urma luării deciziei privind structura costurilor, întocmim costul ţintă.

Tabelul 3.17

Fișa de comandă a produsului Moli

Materiale	Unitatea de măsură	Cantitatea	Prețul, lei	Suma, lei	Ponderea, %
Stofe	m.l.	17,5			24,5
TNT	m.l.	6,1			2,5
Poliuretan	kg	18,5			26,1
PAL	m	2,5			3,2
Cherestea	m	0,2			2,5
Mecanism	buc.	1			2,5
Vată siliconizată	kg	3,2			1,5
Spirală sinusoidală	m.l.	50			1,5
Alte materiale					...
Costul total				**4 425,00**	

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, din cauza excedentului de produse similare pe piaţa Republicii Moldova, metoda kaizen-costing trebuie utilizată încontinuu, pentru a căuta noi direcţii de micşorare a costului produselor entităţii şi de perfecţionare a produselor.

C. Perfecţionarea metodelor de calculaţie bazate pe costuri parţiale

Necesitatea procesului decizional în conceptele noi care sunt menite să contribuie la eliminarea inconvenienţelor manifestate în luarea de decizii, în special, pe termen scurt, a fost rezolvată prin apariţia şi utilizarea unor instrumente informaţionale oferite de metodele de calculaţie a costurilor parţiale.

Un astfel de instrument poate fi şi metoda de calculaţie a costurilor direct-cost.

Metoda direct-cost, spre deosebire de alte metode, urmăreşte dependenţă dintre volumul de produse şi costuri, stabilind costul producţiei doar în baza costurilor variabile.

Una dintre particularităţile acestei metode este calcularea costului produselor, lucrărilor sau serviciilor numai în baza costurilor a căror mărime variază direct cu volumul producţiei, considerându-se că acestea sunt costuri variabile. În unele surse de specialitate această metodă se numeşte *metoda costurilor variabile* sau *metoda variabil-cost*.

Costurile variabile includ, pe lângă costurile directe (materii prime, materiale de bază, muncă, energie electrică pentru scopuri tehnologice etc.), partea variabilă a costurilor indirecte de producţie.

Problema esenţială la utilizarea metodei direct-cost este delimitarea costurilor variabile de cele constante. Concepţia delimitării costurilor variabile de cele constante şi calcularea costului de producţie numai pe baza costurilor variabile se bazează pe ideea că numai costurile variabile depind direct şi sunt generate de fabricarea produselor. Excluderea costurilor constante din calcul se bazează pe opinia că acestea sunt costuri ale perioadei şi nu depind de volumul produselor fabricate, precum şi că costurile constante, prin repartizarea lor, ar putea denatura mărimea costului producţiei.

Un indicator important care se calculează în cazul aplicării metodei direct-cost este marja de contribuţie, cunoscută şi sub denumirea „contribuţia de acoperire".

Marja de contribuţie reprezintă partea venitului care este necesară pentru acoperirea costurilor şi cheltuielilor operaţionale constante, contribuie la obţinerea profitului şi se determină în baza următoarei relaţii:

$$\mathbf{MC = VV - CV,}$$

în care **VV** – venitul din vânzări;

CV – costuri şi cheltuieli operaţionale variabile.

Scanned with OKEN Scanner

Importanţa metodei direct-cost constă în simplificarea calculelor de rentabilitate în legătură cu variaţiile costurilor de producţie, volumului producţiei, volumului vânzărilor şi preţurilor de vânzare.

Tehnica metodei direct-costing este aplicabilă în diferite situaţii în care există stagnări şi declinuri în activitatea entităţii, precum şi în cazul utilizării neeficiente a resurselor.

În aceste situaţii, entitatea, de regulă, analizează costurilor variabile în raport cu cele constante, deoarece acestea sunt determinate şi pot creşte numai în cazul majorării capacităţii de producere.

Venitul marginal dă posibilitate entităţilor să analizeze comportamentul costurilor constante şi să monitorizeze îndeplinirea planurilor pe durată scurtă şi lungă etc.

În acest context, metoda menţionată se utilizează de către entitate la luarea deciziilor următoare:

- acceptarea sau respingerea unor comenzi speciale;
- alegerea produselor care asigură marje mai ridicate;
- modificarea nivelului capacităţii de producere;
- modificarea nomenclatorului de produse;
- selectarea produselor cu rentabilitate ridicată;
- analiza locurilor restrictive din cadrul entităţii;
- producerea pieselor de asamblare sau procurarea acestora de la terţi;
- substituirea utilajului etc.

În continuare, vom studia decizia privind renunţarea la producerea produsului R 2220.

Tabelul 3.18

Analiza costurilor după metoda direct-costing

Indicatori	Produsul P 2810		Produsul P 2520		Produsul R 2220		Total	
	valoarea	%	valoarea	%	valoarea	%	valoarea	%
1. Volumul de vânzări	1 500 000	100	1700 000	100	220.00 0	100	3 420 000	100
2. Costuri variabile	1 080 000	72	900 000	53	240 000	109	2 220 000	64,9
3. Marja de contribuţie (1-2)	420 000	28	800 000	47,06	(20 000)	(9,09)	1 200 000	35,1
4. Costuri fixe							700 000	20,5
5. Rezultat (3–4)							500 000	14,6

Scanned with OKEN Scanner

În baza calculelor efectuate, se constată că pentru produsele P 2810 şi P 2520 veniturile marginale sunt pozitive, iar pentru produsul R 2220 – negative. Deci, produsele P 2810 şi P 2520 contribuie la acoperirea costurilor fixe, în timp ce produsul R 2220 nu contribuie. Profitul înregistrat pe entitate constituie 14,6% din cifra de afaceri, cu toate că marja totală asupra costurilor variabile care rezultă după acoperirea costurilor variabile ale fiecărui produs este de 35,1%, din care trebui să se acopere totalul costurilor fixe, care reprezintă 20,5% din cifra de afaceri.

Fiind analizată din perspectiva primelor două produse (P 2810 şi P 2520) ale căror marje constituie 28% şi, respectiv, 47%, situaţia este mult mai bună pentru entitate. Însă aceasta a fost influenţată negativ de produsul R 2220 al cărui volum de vânzări nu a acoperit costurile variabile în proporţie de 9%. Aceasta înseamnă că, pe lângă faptul că produsul menţionat nu contribuie la acoperirea costurilor fixe, acesta reduce profitul obţinut din comercializarea celorlalte produse.

Renunţarea la produsul R 2220 duce la imputarea costurilor fixe numai asupra venitului marginal al produselor P 2810 şi P 2520, generând un profit mai mare. Astfel, rezultatul, în loc să constituie 520 000 de lei [(420 000 + 800 000) – 700 000], adică 15,2% din cifra de afaceri, acesta este de numai 500 000 de lei [(420 000 + 800 000 – 20 000) – 700 000], adică de 14,6% din cifra de afaceri.

Raţionând asupra marjei de contribuţie, se poate determina la care din produsele fabricate şi vândute costurile variabile sunt acoperite, asigurându-se participarea la acoperirea costurilor fixe, şi la care produse acoperirea costurilor variabile nu este posibilă, entitatea suportând astfel pierderi.

Pe baza datelor calculate, conducerea entităţii poate să decidă încetarea fabricării produsului R, întrucât vânzarea lui nu a acoperit costurile variabile, rezultând o pierdere de 20 000 de lei şi, deci, acesta nu poate contribui la acoperirea costurilor fixe. La luarea unei astfel de decizii, trebuie să se ţină cont de faptul dacă produsul respectiv contribuie la vânzarea celorlalte produse şi dacă acesta este un produs ale cărui fabricaţie şi vânzare au perspective favorabile.

În continuare, vom studia decizia de a produce sau a cumpăra semifabricatul „rame de cherestea". Entitatea produce semifabricatul „rame de cherestea", însă, din cauza condiţiilor tehnologice existente în entitate, se decide procurarea acestuia din exterior.

Decizia trebuie să fie adoptată numai după ce costurile relevante vor fi analizate. Din procesul decizional urmează să fie eliminate costurile care oricum se vor produce, precum şi cele care pot fi evitate.

Analizele care vizează astfel de decizii sunt operate de costuri şi realizează de fapt o comparaţie între costul parţial de producere a semifabricatului şi costul de procurare al acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Costul de fabricare a semifabricatului „rame din cherestea" constituie 180 de lei (tabelul 3.19), iar costul procurării acestuia de la terţi constituie 210 lei. În acest caz, entitatea trebuie să decidă dacă trebuie să-l procure sau să-l fabrice.

Prin urmare, vom analiza comportamentul costurilor de procurare şi fabricare, precum şi influenţa aspectelor tehnologice asupra fundamentării deciziilor.

Tabelul 3.19

Analiza alternativelor decizionale pentru semifabricatul „rame din cherestea"

Costuri	Costul fabricării	Costul procurării
Costuri directe de materiale variabile, lei	165	X
Costuri privind remunerarea muncii variabile, lei	15	X
Costul fabricării, lei	**180**	
Costul procurării, lei	**X**	**210**
Timpul necesar producerii, min.	**60**	**-**

Deoarece costul producerii unei unităţi de piesă este mai mic cu 30 de lei (210 lei – 180 lei) decât cel al achiziţionării, este evident că entitatea va trebui să respingă procurarea din exterior, deoarece aceasta va conduce la micşorarea profitului cu 30 de lei pe unitate de produs. Însă această analiză omite un aspect destul de important cum este capacitatea de producere. În cazul când volumul de producţie este mai mic decât capacitatea de producere, este convenabilă producerea acestui semifabricat.

De aceea, în contextul metodei direct-costing, costurile variabile sunt numite costuri decisive, deoarece în funcţie de acestea se decide dacă un produs de la care nu se obţine rentabilitatea aşteptată poate/nu poate să fie menţinut în fabricaţie, fără ca rentabilitatea aferentă întregii entităţi să fie influenţată.

Însă problemele cu care se confruntă managerii sunt mult mai complexe. Exemplele anterioare au scopul creării unui mod de gândire la nivelul costului. Astfel, am încercat să oferim o viziune a comportamentului costului orientat către necesităţile utilizatorilor în procesul fundamentării deciziilor.

Deciziile manageriale luate în cadrul entităţilor mici şi mijlocii sunt influenţate de mai mulţi factori economico-sociali, depăşirea cărora necesită analiza şi utilizarea diferitor informaţii. Unul dintre aceştia este insuficienţa resurselor disponibile. Sub aspect practic, este vorba despre factorii de constrângere care pot fi normativi, sociali, financiari şi, nu în ultimul rând, materiali: insuficienţa de braţe de muncă; deficitul de materiale şi surse de finanţare; limitări în spaţii de producere şi comerciale etc.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste abordări se înscriu în puţinele concepţii (teorii) care corespund cerinţelor conducerii moderne a entităţii, promovate de economiştii străini, cum ar fi: Kaplan şi Jonson, Collins, Cooper, Dugdale şi Jones, Drury, Goldratt şi Cox, A. Şeremet etc. În anul 1984, E.M. Goldrad şi Jeff Cox au propus o nouă concepţie în gestiunea procesului de producere numită „Tehnologia optimizării producerii" şi „Teoria constrângerii". Această metodă este fundamentată în totalitate pe gestiunea entităţii plecând de la „limitările" ce apar în procesul de producţie datorită strangulărilor de capacitate (punctelor vulnerabile) la nivelul maşinilor, operaţiunilor, secţiilor şi atelierelor.

La baza acestei teorii stă ideea de a găsi factorii care constrâng limitarea lor, dacă nu este posibilă utilizarea optimă.

Prin folosirea optimă a factorului de constrângere înţelegem că rezultatul (profitul) va fi maxim atunci când va asigura realizarea celui mai mare profit (marja de contribuţie) pe o unitate de constrângere. La dezvăluirea detaliată a acestei teorii, trebuie să definim marja de contribuţie-preţ de realizare minus cheltuielile variabile şi marja de contribuţie pe unitate de constrângere-marjă de contribuţie care se împarte la factorul-limită (constrâns).

Să examinăm un exemplu cu un factor de constrângere. Entitatea produce şi comercializează produsele A, B, C şi D. Procesul de producere se realizează în următoarele secţii (etape): croit, cusut, tapiţat, asamblat, ambalat. În secţia nr. 1 (croit) se înregistrează o insuficienţă de braţe de muncă care nu poate fi înlăturată prin majorarea numărului de muncitori.

În acest caz, mai întâi de toate, este necesar să se analizeze normele şi condiţiile de muncă, capacităţile reale ale lucrătorilor, gradul de asigurare suficientă cu instrumente etc. Următorul pas este asigurarea folosirii optime a factorului de constrângere (forţei de muncă).

Să presupunem că secţia nr. 1 dispune de 9 croitori care lucrează 8 ore/zi şi 20 zile/lună, 60 min./oră. Fondul total de timp lunar constituie de 86 400 de minute/lună (9*8*20*60). Costurile şi cheltuielile constante lunare constituie 500 000 de lei.

Tabelul 3.20

Date iniţiale privind diagnosticul activităţii de producţie prin constrângerea existentă în secţia nr. 1

Indicatori	um	A	B	C	D
Volumul de vânzări posibil	buc.	100	100	400	1 000
Preţul unitar	lei	6 000	5 000	3 000	4 000
Costuri variabile unitare	lei	4 000	4 000	2 000	3 500
Timpul necesar pentru o unitate	min.	160	130	120	40

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a îndeplini volumul de vânzări posibil, este necesar următorul fond de timp:

- pentru produsul A 100 buc.*160 min./buc.= 16 000 min.;
- pentru produsul B 100 buc.*130 min./buc.= 13 000 min.;
- pentru produsul C 400 buc.*120 min./buc.= 48 000 min.;
- pentru produsul D 1 000 buc.*40 min./buc.= 40 000 min.

TOTAL 117 000 min.

Analizând calculele de mai sus, se observă că entitatea nu are posibilitate să îndeplinească volumul de vânzări preconizat. De aceea este necesar să se elaboreze un program de producţie optim în care să se specifice produsele ce trebuie să fie fabricate pentru a obţine un profit maxim.

Altfel spus, programul în cauză trebuie să permită obţinerea profitului maxim în condiţiile insuficienţei timpului de lucru în secţia nr. 1 (croit).

Pentru elaborarea acestui program, este necesar să se determine marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns.

Prin urmare, trebuie să se folosească factorul constrâns (timpul de lucru) în primul rând, la fabricarea produselor care au cea mai mare marjă de contribuţie pe un minut de croit. În tabelul 3.21 este prezentată informaţia privind calculul marjei de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns.

Tabelul 3.21

Calculul gradului de antrenare prin marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns

Indicatori	UM	A	B	C	D
Marja de contribuţie	lei	2000	1000	1000	500
Timpul necesar pentru o unitate	min.	160	130	120	40
Marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns	lei/min	12,5	7,59	8,33	12,5
Rangul de antrenare		1	3	2	1

Aşadar, în baza calculelor efectuate, se ia decizia privind fabricarea produselor A şi D, iar în timpul rămas – a produselor C şi B.

Se calculează cantităţile de produse care trebuie fabricate pentru a obţine profitul maxim prin repartizarea timpului necesar între produse după gradul de antrenare:

- timpul pentru croit disponibil lunar – 86 400 min.;
- timpul necesar pentru produsul A (100 buc.*160 min./buc.) – 16 000 min.;
- timpul necesar pentru produsul D (1000 buc.*40 min./buc.) – 40 000 min.;
- timpul rămas pentru croitul celorlalte produse – 30 400 min.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, trebuie să fabricăm produsele A şi D în volumul preconizat şi produsul C în cantitate de 253 de bucăţi (30 400 min. rămase/120 min.).

Dacă se va aplica "marja de contribuţie în corelare cu constrângerile existente" se va obţine următorul rezultat financiar (profit), pornind de la gradul de antrenare după marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns:

P = (100 buc. * 2 000 lei + 1 000 buc.* 500 lei + 253 buc.*1 000 lei) –500 000 lei = 453 000 lei.

În cazul în care nu ne vom conduce de marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns pornind de la rangul de antrenare, vom obţine alt rezultat financiar.

Tabelul 3.22

Calculul profitului după gradul de antrenare a marjei de contribuţie

Indicatori	UM	A	B	C	D
Marja de	lei	2 000	1 000	1 000	500
Rangul de		1	2	2	3
Profitul obţinut pornind de la gradul de antrenare după marja de contribuţie	(2000lei/buc.*100buc.+1000lei/buc.*100buc.+1000lei/buc.*400buc.+ +**235buc.*500lei/buc.) – 500000 = 317 500 lei **235 buc. (D) = (86 400 min. (100buc*160min./buc. + 100buc.*130min./buc.+400buc.*120min./buc.))/40min./buc.				

Analizând rezultatele obţinute mai sus, constatăm că profitul calculat în baza gradului de antrenare după marja de contribuţie pe o unitate a factorului constrâns este cu aproximativ 43% mai mare (453 000 de lei în raport cu 317 500 de lei) decât rezultatul obţinut în baza gradului de antrenare după marja de contribuţie.

Revenind la rezultatele obţinute pe baza abordărilor (TOC) la marja de contribuţie pe factorul constrâns, managerul va fi nevoit să ia decizia privind limitarea (excluderea) producerii produselor C şi B în limitele posibile ale volumului de vânzări.

Însă aceasta este o decizie necugetată, excluderea produselor constituind o greşeală, fiindcă prin această decizie noi minimizăm asortimentul produselor care, la rândul său, conduce la micşorarea numărului de clienţi, constituind un factor negativ în condiţiile actuale de concurenţă. În cazul dat, aceştia fiind constrânşi, le putem stabili anumite condiţii referitoare la preţ.

În opinia lui Kotler (1993), „păstrarea clienţilor vechi „costă" mai puţin decât atragerea unor clienţi noi". Clientul este o persoană care ne comunică dorinţele sale şi noi suntem datori să le tratăm în mod profitabil şi pentru el, şi pentru noi [16].

Aceste condiţii impun anumite decizii de formare a preţului din limitele pe care le

Scanned with OKEN Scanner

dispune şi sunt generate de situaţia în care se află entitatea.

În prezent, sunt mult mai populare abordările de formare a preţului conform cărora, în primul rând, se ţine cont de cerere, şi nu de ofertă, adică se analizează cât cumpărătorul poate şi vrea să plătească pentru marfa dată.

TESTE

1. La întocmirea situațiilor financiare, sunt necesare următoarele metode de calculare a costului complet de producție:

a) metoda ABC;
b) metoda standard-cost;
c) metoda pe faze;
d) metoda direct-costing;
e) metoda globală;
f) metoda kaizen-costing.

2. Metodele calculării costului parțial sunt:

a) metoda ABC;
b) metoda standard-cost;
c) metoda pe faze;
d) metoda pe comenzi;
e) metoda direct-costing;
f) metoda globală;
g) metoda kaizen-costing.

3. Metoda ABC poate fi descrisă ca:

a) metodă ce aplică standardele stabilite de entitate, care sunt revizuite sistematic;
b) metodă în care toate costurile sunt gestionate ca costuri directe;
c) metodă în care purtătorii de costuri sunt gestionați pe tipuri de activități.

4. Există diferența dintre target-costing și kaizen-costing, de exemplu, în cazul în care:

a) la target-costing se aplică standardele stabilite de entitate, care sunt revizuite sistematic, iar la kaizen-costing – nu se aplică;
b) la target-costing toate costurile sunt gestionate ca costuri directe, iar la kaizen - costing – ca costuri indirecte;
c) la kaizen-costing purtătorii de costuri sunt gestionați pe tipuri de activități, iar la target-costing – nu sunt gestionați;

Scanned with OKEN Scanner

d) target-costing se aplică la începutul proiectării produselor, iar kaizen-costing – în procesul existent.

5. Care din următoarele expresii aferente marjei de contribuție sunt corecte:
a) constituie partea venitului necesară pentru acoperirea costurilor și cheltuielilor operaționale constante;
b) reprezintă rezultatul obținut din vânzarea produselor după deducerea tuturor costurilor și cheltuielilor variabile, care include profitul, costurile și cheltuielile constante;
c) veniturile totale din vânzări sunt egale cu costurile și cheltuielile totale ale entității, iar profitul este egal cu zero.

6. Metoda standard-cost este prevăzută în:
a) Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli";
b) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor;
c) Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare";
d) Standardul Național de Contabilitate „Stocuri".

7. Entitatea aplică metoda de calculație a costurilor direct-cost. La producerea a 255 unități de produse s-au utilizat materiale în valoare de 32 050 de lei, costurile directe cu personalul implicat în procesul de producție au constituit 22 300 de lei, costurile indirecte de producție variabile – 8 540 de lei, costurile indirecte de producție constante – 5 350 de lei. Prețul unitar al produsului este de 336 de lei. Marja de contribuție constituie:
a) 267,65;
b) 246,63;
c) 68,39;
d) 89,37.

8. Entitatea aplică metoda de calculație standard-cost. În procesul de producere a construcțiilor din termopan s-au stabilit următoarele standarde: costurile directe de materiale 0,63 m/unit. x 35,56 lei/m. Consumul efectiv pentru fabricarea a 35 de unități, costuri cu materiale directe – 800 de lei, prețul efectiv – 37,56 lei/m. Abaterea totală aferentă costurilor directe de materiale constituie:
a) 42,6;
b) 26,67;

Scanned with OKEN Scanner

c) 15,9;
d) 69,27.

9. Cantitatea standard de materiale este de 1,6 m^2/unitate de produs, efectiv s-a consumat 1,59 m^2. Au fost achiziționate materiale la prețul de 151 lei/m^2, prețul standard – 149 lei/m^2, s-au fabricat 1 290 de unități. Abaterea de preț aferentă costurilor directe de materiale constituie:
a) 4 128;
b) 1 947,9;
c) 2;
d) 0,01.

10. Relația corectă pentru costurile țintă este:
b) Costurile țintă = costurile de producție + profitul;
c) Costurile țintă = prețul – costurile de producție;
d) Costurile țintă = prețul – costurile de producție – profitul;
e) Costurile țintă = prețul – profitul.

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. Descrieți costurile complete din punctul de vedere al costului utilizat la întocmirea situațiilor financiare.
2. Argumentați necesitatea costului complet total pe entitate, care este utilizat în procesul luării deciziilor.
3. Care sunt avantajele și dezavantajele costurilor complete totale pe entitate față de costul de producție calculat în cazul întocmirii situațiilor financiare?
4. Argumentați avantajele și dezavantajele metodei de calculație direct-cost.
5. Care sunt etapele necesare în aplicarea metodei de calculație standard-cost?
6. Care este modalitatea de determinare a abaterilor aferente costurilor de materiale?
7. Ce reprezintă abaterea favorabilă în cazul costurilor directe cu personalul?
8. Care este diferența dintre metodele de calculație a costurilor kaizen-costing și target-costing?
9. Care sunt avantajele metodei de calculație ABC?
10. Care sunt direcțiile de aplicare a metodei ABC?
11. Prezentați exemple cu șase tipuri de inductori ai costurilor utilizați în diferite tipuri de activități.

Scanned with OKEN Scanner

4. TEHNICA ELABORĂRII, COORDONĂRII ŞI RAPORTĂRII BUGETELOR ENTITĂŢII

A. Avantajele bugetării în dezvoltarea activităţii entităţii
B. Performanţele diferitor tipuri de bugete
C. Modalităţi evoluate de întocmire a bugetelor

Obiective de referinţă
- să se argumenteze necesitatea şi avantajele bugetării în cadrul entităţii;
- să se identifice tipurile de bugete şi structura acestora;
- să se argumenteze modul de întocmire a diferitor tipuri de bugete;
- să se aplice informaţiile privind diferite tipuri de bugete;
- să se cunoască corelarea informaţiilor între diferite tipuri de bugete.

A. Avantajele bugetării în dezvoltarea activităţii entităţii

Întocmirea bugetelor, ca şi întocmirea programelor strategice ale planurilor pe termen lung, reprezintă un proces al planificării. Deosebirea esenţială dintre aceste două tipuri de planificare constă în faptul că programele strategice prevăd activitatea ulterioară pe parcursul a mai multor ani, pe când bugetele, de regulă, se elaborează pe o perioadă cu o durată nu mai mare de un an.

Astfel, din punctul de vedere al gestiunii, bugetul reprezintă un document financiar elaborat până la momentul efectuării acţiunilor previzibile. Bugetul se întocmeşte, de obicei, pentru o perioadă viitoare limitată în timp, maximum pe un an, cu eşalonarea pe perioade mai mici: trimestre, luni etc. Perioada pentru care se elaborează bugetul se numeşte perioadă bugetară.

În calitate de document, bugetul:
- poate conţine date despre venituri, cheltuieli, costuri, fluxul de numerar etc.;
- poate fi elaborat în unităţi de măsură atât valorice, cât şi naturale;
- poate fi întocmit atât pentru entitate în general, cât şi pentru subdiviziuni.

Totodată, bugetul trebuie să reprezinte o informaţie accesibilă, clară şi exactă, bine determinată şi semnificativă pentru a fi înţeleasă de către utilizatori.

Procesul bugetar stabileşte bugete detaliate care planifică dezvoltarea fiecărei activităţi, a fiecărui departament sau a fiecărei funcţii a entităţii. Acest lucru poate fi realizat numai în cazul în care se conştientizează faptul că efectele bugetului asupra unui departament trebuie examinate în corelaţie cu bugetele celorlalte departamente.

Scanned with OKEN Scanner

Procesul de elaborare a bugetelor se desfăşoară într-un cadru uman, de aceea personalul unei entităţi trebuie să fie conştient de faptul că bugetul este un instrument de planificare folosit de conducere şi că folosirea lui poate contribui la creşterea eficienţei activităţii.

Pentru ca bugetarea să-şi exercite funcţiile pe deplin şi entitatea să se poată informa despre procesul de bugetare este necesar să se întocmească un regulament cu privire la procesul bugetar. Acest regulament poate conţine modele de bugete pentru o anumită perioadă, precum şi informaţii şi instrucţiuni legate de modul de funcţionare a procesului bugetar la entitate.

Un model structural al regulamentului cu privire la procesul bugetar este prezentat mai jos.

I.	*Introducere*	Este întocmită de managerul executiv/economistul principal.
II.	*Obiectivele procesului de elaborare*	• structura entităţii cu responsabilităţile şi relaţiile aferente; • funcţiile şi numele actualilor responsabili de bugete.
III.	*Principalele bugete şi relaţiile dintre ele*	• schema tuturor bugetelor principale şi relaţiile dintre acestea; • explicarea bugetelor-cheie (bugetul master, bugetul vânzărilor, bugetul fluxurilor de numerar).
IV.	*Elaborarea bugetului*	• comitetul de elaborare a bugetului şi informaţiile despre membrii acestuia; • comitetul bugetar exercită, nelimitându-se la acestea, următoarele atribuţii: - stabileşte obiectivele bugetare generale pentru entitate; - evaluează şi coordonează propunerile de buget cu conducătorii subdiviziunilor structurale; - întocmeşte proiectul bugetului şi estimările multianuale aferente, inclusiv în baza propunerilor conducătorilor subdiviziunilor structurale; - prezintă proiectul bugetului la avizare; - asigură un management bugetar adecvat şi ordonat, inclusiv prin evaluarea, monitorizarea şi raportarea sistematică a bugetului.
V.	*Executarea bugetelor şi actualizarea lor*	Urmărirea bugetului devine una dintre cele mai importante părţi ale managementului atât ca instrument de previziune şi control, cât şi ca instrument de aliniere a realizărilor la obiectivele prevăzute. Declaraţii asupra executării bugetului se fac periodic prin elaborarea rapoartelor manageriale, precum şi în funcţie de evoluţia mediului de afaceri şi a realizării obiectivelor.

Scanned with OKEN Scanner

Bugetul unei entități este important pentru asigurarea activității eficiente, deoarece:

- obligă managementul să analizeze activitatea viitoare și să planifice obiectivele pe termen scurt;
- implică colaborarea întregii echipe manageriale;
- prin compararea cu realizările efective este posibilă analiza performanțelor la toate nivelurile de conducere.

B. Performanțele diferitor tipuri de bugete

În funcție de sarcinile asumate, se disting următoarele tipuri de bugete:

- generale și particulare;
- statice și flexibile.

Bugetul general reprezintă un plan de lucru coordonat (pentru toate subdiviziunile și tipurile de activități) al entității în întregime sau totalitatea de bugete care generează operațiunile viitoare ale tuturor subdiviziunilor funcționale. Bugetul general însumează bugetele diferitor subdiviziuni ale entității, numite bugete particulare.

Bugetul static reprezintă bugetul calculat pentru un nivel concret al activității economice a entității, adică în bugetul static veniturile, cheltuielile și costurile se planifică pornind de la un singur nivel al vânzărilor (producției). Este de menționat că astfel de bugete nu sunt potrivite pentru compararea rezultatelor, dat fiind faptul că volumul efectiv al activității poate să varieze față de cel bugetar.

Bugetul flexibil reprezintă bugetul care se întocmește nu pentru un nivel al activității economice, ci pentru un diapazon al acesteia, adică în bugetul flexibil veniturile, cheltuielile și costurile se planifică pentru diferite niveluri ale vânzărilor (producției).

În organul de lucru care asigură elaborarea și coordonarea bugetelor, de regulă, sunt incluși reprezentanții conducerii de vârf ai entității, și anume: directorul financiar, managerii secțiilor de producție, marketing, aprovizionare, planificare, contabilitate etc.

Managerul împreună cu membrii organului de lucru elaborează regulamentul privind întocmirea bugetului, care este un îndrumar util pentru conducătorii responsabili de pregătirea bugetelor. În acest regulament trebuie să fie incluse și descrise obiectivele, procedurile de întocmire a bugetelor și termenele de prezentare a acestora spre aprobare.

Pentru ca bugetele întocmite să fie cât mai raționale și utile, managerii trebuie:

- să asigure cooperarea și participarea angajaților (supraveghetori, câțiva muncitori etc.);

Scanned with OKEN Scanner

- să comunice cât mai clar prevederile bugetare;
- să aibă aptitudini de negociator şi să fie capabili să soluţioneze probleme comportamentale;
- să delege subalternilor autoritatea şi răspunderea pentru executarea bugetelor;
- să planifice elaborarea bugetelor cu mult timp înainte de începutul perioadei la care acestea se referă, cu scopul de a fi siguri că bugetul este adoptat înainte de începerea unei noi perioade bugetare;
- să organizeze şi să participe la şedinţele în cadrul cărora se vor analiza şi revizui bugetele;
- să creeze un sistem eficient de supraveghere şi raportare cu ajutorul căruia să se poată compara, periodic, rezultatele obţinute cu prevederile de plan;
- să fie gata oricând să ia măsuri de remediere a divergenţelor semnalate în situaţiile financiare sau rapoartele comparative etc.

C. Modalităţi evoluate de întocmire a bugetelor

Între bugete există o corelare strânsă. Dacă un buget este influenţat de un anumit factor, atunci consecinţele impactului se răsfrâng şi asupra altor bugete.

Din aceste considerente, membrii comisiei bugetare trebuie să se întrunească periodic pentru a revizui bugetele entităţii pe perioada rămasă a perioadei bugetare şi a prognoza situaţia pe perioada bugetară următoare.

Astfel, elaborarea bugetelor reprezintă un proces dinamic continuu de planificare a activităţii entităţii pentru o perioadă de timp relativ scurtă.

Un aspect evoluat şi specific constituie prognoza situaţiilor financiare, ţinându-se cont de politicile contabile stabilite în cadrul entităţii.

Pentru această prognoză se utilizează datele din toate bugetele operaţionale şi financiare. Modelul prognozei situaţiei de profit şi pierderi, poate corespunde celui propus de standardele naţionale de contabilitate, pot fi excepţii ca dobânzile la credite şi împrumuturi să fie prezentate ca linie de prognoză separată sau alte elemente de venituri si/sau cheltuieli în funcţie de necesităţile managementului să fie analizate distinct.

După întocmirea bugetului numerarului, determinarea soldului final al acestora, precum şi calcularea profitului net şi a sumei investiţiilor capitale previzionale se pregăteşte prognoza bilanţului la finele perioadei bugetare.

Prognoza bilanţului la finele perioadei bugetare se întocmeşte în baza bilanţului previzional la începutul acestei perioade, ţinând seama de modificările previzionale ale fiecărui post din cadrul acestuia. Pentru a determina modificările în fiecare post din

Scanned with OKEN Scanner

bilanţ, se utilizează informaţia conţinută în bugetul de profit şi pierdere, bugetul fluxurilor de numerar şi în alte bugete.

Bugetarea pe bază de performanţă este o metodă de elaborare a bugetului, care oferă posibilitatea de a identifica şi a urmări mijloacele bugetare, având în vedere rezultatele şi performanţele.

Unele aspecte aferente modalităţilor de întocmire evoluată a bugetelor conţine bugetul de performanţă ce pune în evidenţă rezultatele planificate care urmează să fie obţinute în urma activităţilor realizate de entitate.

Având o imagine explicită asupra rezultatelor aşteptate din activitatea acestora, pot fi identificate soluţii şi metode eficiente pentru realizarea acestora (de exemplu, minimizarea pierderilor, optimizarea costurilor etc.).

În acest context, bugetul de performanţă este un plan care asigură stabilirea scopurilor şi obiectivelor, precum şi evaluarea periodică a performanţelor acestora ca parte a procesului bugetar.

Elaborarea bugetului pe bază de performanţă conduce la stabilirea scopului îmbunătăţirii continue în raport cu obiectivele de interes general asumate; detalierea obiectivelor care determină atingerea scopului propus; definirea factorilor de performanţă; stabilirea costului, a resurselor necesare şi a indicatorilor tehnici, fizici, economici, de eficienţă şi de eficacitate propuşi etc.

Studiu de caz 4.1

Fiind un specialist în domeniul bugetării, Dvs. analizaţi diferite tehnici de elaborare a bugetelor. De exemplu, în cazul constrângerilor cauzate de capacitatea de producţie, volumul de vânzări, constrângerile legislative etc., în special, pentru întocmirea următoarelor bugete:

bugetul vânzărilor;
bugetul producţiei;
bugetul de achiziţii cu materii prime şi materiale;
bugetul costurilor materiale directe;
bugetul costurilor cu personalul directe;
bugetul costurilor indirecte de producţie;
bugetul costului produselor fabricate.

Scanned with OKEN Scanner

Se cere:

1. Descrieți consecutivitatea corectă a întocmirii bugetelor în situația constrângerilor din cauza: a) volumului de vânzări, b)capacității de producție.
2. Argumentați necesitatea cunoașterii acestor aspecte în cazul întocmirii bugetelor.

Studiu de caz 4.2

Dvs. sunteți responsabil pentru elaborarea bugetelor entității. Elaborați bugetul cheltuielilor entității. Entitatea face parte din domeniul reglementat de stat prin tarife, de care trebuie să țină cont, în special, în cazul costurilor și cheltuielilor.

Se cere:

1. Elaborați bugetul cheltuielilor ținând cont de prevederile contabile și cele aferente ramurii (presupuneți un domeniu ce poate fi reglementat prin tarife).
2. Enumerați actele normative de care trebuie să se țină cont în procesul elaborării bugetului cheltuielilor.
3. Ajustați bugetul cheltuielilor ținând cont de necesitățile tuturor utilizatorilor.

Scanned with OKEN Scanner

Studiu de caz 4.3

Dvs. sunteți un specialist în domeniul contabilității manageriale. Conducătorul entității v-a împuternicit să elaborați un regulament privind bugetarea pentru entitatea care produce și vinde construcții din termopan. Procesul de producție este compus din activitatea de bază și cea auxiliară (reparații și cazangeria).

Se cere:

1. Întocmiți proiectul unui regulament privind bugetarea în entitate.
2. Dați exemple de modele de bugete.
3. Argumentați avantajele bugetării pentru entitate.

Studiu de caz 4.4

Conform politicilor contabile, entitatea aplică metoda FIFO în evaluarea stocurilor. Se presupune că în perioada bugetată nu vor fi modificate prețurile la materialele achiziționate. Se cunosc datele prezentate în tabelul 4.1.

Tabelul 4.1

Bilanțul contabil la 01.01.200X (*inițial*)

Activ	Suma, lei	Pasiv	Suma, lei
Terenuri	42 500	Capital social	300 000
Mijloace fixe	259 250	Profit	92 569
Materiale	47 500	Datorii	62 200
Produse finite	24 769		
Creanțe	72 250		
Numerar în casierie și pe conturi	8 500		
Total activ	**454 769**	**Total pasiv**	**454 769**

Alte informații: Amortizarea imobilizărilor constituie 63 750 de lei.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 4.2

Date inițiale privind costurile

Indicatori	Produse	
	A	B
Volumul vânzărilor, unit.	255	376
Preţul unitar de vânzare, lei	1150	1 058
Stocurile bugetare de produse finite sfârşit, unit.	850	746
Soldurile inițiale de produse finite, unit.	28	0
Costul unitar al produsului finit inițial, lei	884,61	0
Salariul tarifar, lei/oră	25,8	24,5
Necesarul bugetat, ore	4,5	2,4
CIP în baza cantității de materiale aferent materialului y	0,866	0,672
Indicatori	**Materiale**	
	x	y
Stocurile bugetare de materiale sfârşit, unit.	0	0
Costul materialului, lei	5,25	5,46
Necesarul bugetat de materialul X, unit.	66	68
Necesarul bugetat de materialul Y, unit.	90	85
Soldurile inițiale de materiale, unit.	9 047,62	0

Se cere:

1. Calculați costul bugetat unitar pentru produsele fabricate.
2. Întocmiți bugetul vânzărilor şi bugetul producției.
3. Determinați profitul brut bugetat.
4. Întocmiți bilanțul planificat (bugetat).

Analize şi concluzii

În cazul în care entitatea ar fi aplicat metoda costului mediu de evaluare a stocurilor, ce rezultate financiare ar fi obținut?

Scanned with OKEN Scanner

Studiu de caz 4.5

Entitatea întocmeşte bugetul financiar pentru semestrul I al anului 201X+1, elaborând bugetele fluxurilor de numerar şi situaţiile financiare previzionale.

Tabelul 4.3

BILANŢUL la 31.12.201X (*extras*)

	Activ/Pasiv	Sold la sfârşitul perioadei de gestiune, mii lei
1	**Active imobilizate**	
	Imobilizări necorporale	250
	Mijloace fixe	4 550
2	**Active circulante**	
	Materiale	530
	*Creanţe comerciale	670
	Numerar în casierie şi la conturi curente	450
	Total active	**6 450**
3	**Capital propriu**	
	Capital social	2 660
	Rezerve	910
	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi	330
4	**Datorii pe termen lung**	
	**Credite bancare pe termen lung	1 200
5	**Datorii curente**	
	***Datorii comerciale	1 050
	Datorii privind asigurările sociale şi medicale	20
	****Datorii faţă de buget	30
	*****Provizioane curente	250
	Total pasive	**6 450**

* Creanţele vor fi încasate în luna ianuarie 201X+1.

**Data scadenţei la creditul pe termen lung este 30 iunie, pentru suma de 210 000 de lei, din care 90 000 de lei reprezintă dobânzi.

***Achitarea cu furnizorii: în ianuarie – 600 000 de lei, în februarie – 450 000 de lei.

**** Din care TVA – 22 000 de lei.

***** Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli includ şi provizionul aferent unui litigiu cu un furnizor, pentru care se estimează plăţi în mărime de 33 000 de lei lunar, începând cu luna martie.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 4.4

Previziunile pentru semestrul I al anului 201X+1 (mii lei)

Indicatori	Ianuarie	Februarie	Martie	Aprilie	Mai	Iunie
Vânzări	580	500	700	800	950	500
Cumpărări *(fără TVA)*	250	310	480	570	600	250
Salarii	120	130	150	180	200	160
Alte cheltuieli *(fără TVA)*	45	55	55	60	65	65

Informații suplimentare:

- Decontarea creanţelor: 55% în luna curentă, 45% în luna următoare.
- Salariile vor fi plătite la sfârşitul fiecărei luni.
- Alte cheltuieli se plătesc în cursul lunii în care au apărut (includ amortizarea imobilizărilor necorporale – 2.5 mii lei lunar şi corporale – 13.5 mii lei lunar.
- Taxa pe valoarea adăugată constituie 20% şi se achită în luna precedentă integral.
- Stocul final de materiale constituie 620 000 de lei.

Se cere:

1. Utilizând datele iniţiale, întocmiţi bugetul fluxurilor de numerar consolidat şi bugetele de încasări şi plăţi parţiale.
2. Expuneți alte modele de bugete ce pot fi întocmite în entitate.
3. Determinați profitul brut bugetat.
4. Întocmiți bilanțul planificat (bugetat).

TESTE

1. Scopul bugetării este:

a) planificarea operațiunilor ce asigură realizarea obiectivelor;

b) calcularea costurilor efective;

c) analiza costurilor efective.

2. Bugetul general constă din:

a) bugetul operațional și flexibil;

b) bugetul financiar și static;

c) bugetul operațional și financiar.

3. Bugetul flexibil reprezintă:

a) bugetul calculat pentru un nivel concret al activității economice. Astfel,

Scanned with OKEN Scanner

veniturile, cheltuielile şi costurile se planifică pornind de la un singur nivel al vânzărilor;

b) bugetul care se întocmeşte nu pentru un nivel al activităţii, ci pentru un diapazon al acesteia;

c) totalitatea bugetelor ce reflectă fluxurile de numerar prognozate;

d) un plan de lucru coordonat al entităţii în întregime sau totalitatea de bugete care generează operaţiunile viitoare ale tuturor subdiviziunilor funcţionale.

4. Bugetul calculat pentru un nivel concret al activităţii economice a entităţii (adică veniturile, cheltuielile şi costurile se planifică pornind de la un singur nivel al vânzărilor) reprezintă:

a) bugetul flexibil;

b) bugetul static;

c) bugetul financiar;

d) bugetul operaţional.

5. Entitatea preconizează să comercializeze în luna februarie 21 550 de bucăţi de produsul L la preţul de 25 de lei şi 23 800 de bucăţi de produsul M la preţul de 22 de lei. Entitatea acordă o reducere de preţ în mărime de 3%. Bugetul vânzărilor în luna februarie va constitui:

a) 538 750 lei;

b) 1 062 350 lei;

c) 1 030 479,50 lei;

d) 523 600 lei.

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. *Care este importanţa bugetării în activitatea entităţii?*
2. *Ce reprezintă bugetul flexibil şi care este rolul acestuia?*
3. *Care sunt modelele de bugete şi avantajele acestora?*
4. *Expuneţi cum pot corela modele de bugete cu diferite tipuri de activitate?*
5. *Care este legătura dintre bugetul financiar şi cel operaţional?*
6. *Bugetarea reprezintă un proces obligatoriu de îndeplinit în cadrul entităţii?*

Scanned with OKEN Scanner

5. ORGANIZAREA RAPORTĂRII ŞI A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN

A. Modernizarea şi organizarea controlului intern
B. Performanţele controlului de gestiune şi analiza executării bugetelor
C. Raportarea managerială în condiţiile normalizării contabile

Obiective de referinţă
- să se stabilească importanţa controlului de gestiune în cadrul entităţii;
- să se justifice necesitatea aplicării diverselor tehnici manageriale în perfecţionarea controlului de gestiune;
- să se dezvăluie esenţa controlului executării bugetelor şi avantajele acestora;
- să se descrie elementele generale şi necesare întocmirii rapoartelor manageriale.

A. Modernizarea şi organizarea controlului intern

Noţiunea de control este utilizată încă de la începutul secolului XX, având în vedere necesităţile managementului entităţii prin anumite funcţii: de previzionare, de organizare, de gestionare, de coordonare şi decizionale.

Pe parcursul timpului, odată cu dezvoltarea industriei, controlul a evoluat prin prisma controlului bugetar, parcurgând etapa de supraveghere a producţiei până la instrumentul de planificare a activităţii entităţii. Actualmente, complexitatea sporită a organizaţiilor, concurenţa, globalizarea şi reglementarea crescândă a pieţelor, schimbarea rapidă a tehnologiilor etc. au condus la delimitarea controlului, în general în funcţie de nivelurile de decizie.

La nivel de reglementare, controlul este prevăzut în Legea contabilităţii, prin prisma noţiunea de contabilitate de gestiune precum ca un sistem de colectare, prelucrare, pregătire şi transmitere a informaţiei contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea şi analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale, precum şi prin prisma obligativităţii organizării sistemului de control intern.

Drept consecinţă a acestei reglementări în practica contabilă, precum şi sub aspect metodologic-organizaţional apar anumite întrebări, şi anume:

- pot fi oare componente ale sistemului de control intern inventarierea, raportările interne, fişele de post, organigrama entităţii, circulaţia documentelor, pragul de semnificaţie, sistemul de registre, repartizarea corectă a funcţiilor între

Scanned with OKEN Scanner

personal etc.;

- cum se aplică modul de organizare a controlului intern, începând de la micro-entităţi până la entităţi mari, grupuri de entităţi;
- cum trebuie să procedeze conducătorul entităţii care este obligat să organizeze sistemul de control intern în cazul când acesta nu are cunoştinţe în domeniu.

Legea contabilităţii nr. 113/2007 prevede noţiunea de sistem de control intern care reprezenta o *totalitate a politicilor şi procedurilor adoptate de conducerea entităţii pentru a asigura desfăşurarea organizată şi eficientă a activităţii economice, inclusiv respectarea strictă a integrităţii activelor, prevenirea şi descoperirea cauzelor de fraudă şi eroare, exactitatea şi plenitudinea înregistrărilor contabile, precum şi pregătirea oportună a unor informaţii financiare credibile.*

România, în reglementările contabile conforme cu directivele europene, prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 3005/2009, a rezervat o secţiune întreagă în care prezintă caracteristica controlului intern.

SECŢIUNEA 11 - CONTROLUL INTERN

309. - (1) În înţelesul prezentelor reglementări, controlul intern al entităţii vizează asigurarea:

- conformităţii cu legislaţia în vigoare;

- aplicării deciziilor luate de conducerea entităţii;

- bunei funcţionări a activităţii interne a entităţii;

- fiabilităţii informaţiilor financiare;

- eficacităţii operaţiunilor entităţii;

- utilizării eficiente a resurselor;

- prevenirii şi controlului riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv:

- pe de o parte, urmărirea înscrierii activităţii entităţii şi a comportamentului personalului în cadrul definit de legislaţia aplicabilă, valorile, normele şi regulile interne ale entităţii;

- pe de altă parte, verificarea dacă informaţiile contabile, financiare şi de gestiune comunicate reflectă corect activitatea şi situaţia entităţii.

(2) În contextul situaţiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil şi financiar se referă la societăţile cuprinse în consolidare.

(3) Controlul intern se aplică pe tot parcursul operaţiunilor desfăşurate de entitate, astfel:

a) anterior realizării operaţiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operaţiunilor, controlul bugetar;

Scanned with OKEN Scanner

b) în timpul operațiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producției în curs de execuție sau a procentului de rebuturi înregistrate;
c) după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operațiunilor și să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Totuși, pentru a înțelege cum poate fi structurat și elaborat sistemul de control intern al entității, pot fi consultate următoarele acte legislative atât naționale, cât și internaționale:

- ✓ *Normele de audit intern în sectorul public, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 161/2020;*
- ✓ *Reglementările contabile, conforme cu directivele europene, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al României nr. 3055/2009;*
- ✓ *Standardele de audit, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 64/2012;*
- ✓ *Standardele naționale de control intern în sectorul public, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 189/2015.*

Analizând normele specificate mai sus, este de menționat că prin sistemul de control intern în cadrul entității pot fi incluse numeroase acțiuni care nu țin nemijlocit doar de aspectele contabilității, ci și de aspectele generale de organizare a activităților de marketing, de management, aferent gestionării resurselor etc., precum și de aspecte ce pot derula din cazuri când:

- comportamentul personalului său dacă aceștia respectă legislația în vigoare, standardele sau regulamentele interne ale entității etc.;
- gestionarea resurselor umane este eficientă prin recrutarea unui personal calificat, perfecționarea continuă a personalului, evaluarea periodică, stabilirea clară a sarcinilor și funcțiilor (de exemplu, prin întocmirea fișelor de post) etc.;
- circuitul informațiilor în cadrul entității este operativ prin transmiterea operativă a informațiilor persoanelor responsabile (de exemplu, se respectă termenele stabilite pentru anumite raportări interne);
- se asigură executarea planului (bugetelor), dacă se respectă indicatorii de performanță etc.

Prin urmare, sistemul de control intern, în înțelesul larg al noțiunii, precum și prin prisma reglementărilor, trebuie să fie stabilit pentru a funcționa în mod constant, continuu și distinct cu scopul de a asigura respectarea prevederilor actelor normative

Scanned with OKEN Scanner

și îndeplinirea scopului entității (de exemplu, utilizarea eficientă a resurselor, protejarea activelor etc.).

Este de menționat că modalitatea stabilirii sistemului de control intern în cadrul entității nu este strict reglementată.

Astfel, entitatea stabilește de sine stătător forma, modalitatea, structura, aria de aplicare a sistemului de controlul intern (anexa 2), de exemplu, prin:

- ✓ întocmirea fișelor de post;
- ✓ gestionarea sistemică a utilizatorilor;
- ✓ administrarea gradului de acces la informație;
- ✓ stabilirea nivelurilor de aprobare a diferitor tipuri de acțiuni (operațiuni);
- ✓ repartizarea corectă a funcțiilor;
- ✓ întocmirea diverselor proceduri, instrucțiuni, manuale pe diverse procese ale activității;
- ✓ elaborarea unui cod de conduită corporativ;
- ✓ reglementarea sistemului de raportare internă;
- ✓ organizarea diverselor circuite de documente, operațiuni etc.

Totodată, sistemul de control intern se aplică pe toată perioada de activitate a entității, prin analiza și controlul respectării bugetării (în cazul în care entitatea elaborează diferite tipuri de bugete); gradul de îndeplinire a capacității normale de producție; verificarea întârzierii plăților aferente datoriilor; analiza numărului de documente procesate de anumiți angajați ai entității; corectitudinea întocmirii documentelor, formării costurilor, stabilirii prețurilor etc.

Sistemul de control intern va fi eficient atunci când toți angajații entității vor fi instruiți și vor îndeplini continuu procedurile de control.

Astfel, prin sistemul de control intern contabilitatea de gestiune (managerială) va fi parțial dezvăluită prin intermediul prezentării anumitor informații suplimentare în diverse note la situațiile financiare.

De asemenea, accentuăm că nu trebuie să interpretăm sistemul de control intern ca un sistem separat în cadrul entității. Acesta trebuie să fie organizat ca o componentă integră a fiecărui departament (sector) al entității.

După părerea noastră, sistemul de control intern, prin prisma prevederilor Legii contabilității, indiferent de abilitățile și cunoștințele conducătorului, de numărul de angajați din cadrul entității, trebuie să conțină sistemul de administrare a aplicării corecte a prevederilor contabile în vigoare, de exemplu, prin întocmirea corectă a documentelor contabile, efectuarea inventarierii, întocmirea registrului contabil, precum și în baza altor prevederi din domeniu.

Conform Legii contabilității, nomenclatorul și structura registrelor contabile se

Scanned with OKEN Scanner

stabilesc de către fiecare entitate de sine stătător, pornind de la necesităţile informaţionale proprii, ţinându-se cont de normele metodologice şi cerinţele prevăzute de prezenta lege. De asemenea, suntem de părere că nu este obligatoriu să se formeze în cadrul entităţii o secţie specială pentru controlul intern sau să se desemneze o persoană pentru a îndeplini funcţia ce îi revine controlului intern. În concluzie, este de menţionat că nu trebuie să se confunde, în special, controlul intern prevăzut în Legea contabilităţii cu controlul intern abordat larg prin prisma necesităţii manageriale.

B. Performanţele controlului de gestiune şi analiza executării bugetelor

În general, specialiştii din domeniul contabilităţii delimitează trei concepte privind controlul de gestiune:

- ca funcţie a contabilităţii;
- ca subsistem al managementului;
- ca sistem autonom de gestiune al entităţii.

Controlul strategic, de regulă, vizează procesele ce permit managerilor să-si fixeze şi să-si ajusteze opţiunile strategice, deciziile şi acţiunile strategice ale managerilor cu efecte pe termen lung.

Controlul operaţional asigură derularea operaţiunilor elementare conform regulilor prestabilite şi a activităţilor de producţie, administrative etc., fiind un control orientat către interiorul entităţii, şi vizează deciziile operaţionale ale căror consecinţe apar peste un interval de timp scurt.

În continuare, vom descrie unele funcţii ale controlului de gestiune, şi anume:

I. Responsabilitatea planificării, în special în cazul gestiunii costului standard:
- administrarea costurilor standard;
- urmărirea realizării costurilor;
- administrarea preţurilor materialelor şi componentelor;
- administrarea bugetelor pe centre de cost.

II. Responsabilitatea analiticii, în special, prin analiza gestionară:
- analiza costurilor;
- analiza eficienţei forţei de muncă;
- analiza eficienţei utilizării materialelor;
- analiza utilizării maşinilor şi instalaţiilor.

III. Responsabilitatea raportării:
- întocmirea tipurilor de rapoarte care trebuie raportate de către salariaţi;
- raportarea comparării costurilor efective cu costurile standard;

Scanned with OKEN Scanner

- raportarea devierilor pe cauze etc.;
- întocmirea rapoartelor operative referitoare la utilizarea factorilor de producţie;
- raportarea indicatorilor de eficienţă a factorilor de producţie etc.

În scopul evaluării performanţelor entităţii, apare necesitatea de a delimita elaborarea şi întocmirea rapoartelor contabile pe departamentele de achiziţii, de producere şi de vânzări. În vederea supravegherii procesului de aprovizionare la un nivel de detaliere suficient, pentru a reacţiona operativ la orice modificare în situaţia curentă, este necesar să se întocmească şi să se prezinte diferite rapoarte privind achiziţiile.

Datele cuprinse în rapoartele din cadrul departamentului de achiziţii se bazează, de regulă, pe evidenţa analitică a decontărilor cu furnizorii, a stocurilor, precum şi pe respectarea obligaţiilor contractuale de către aceştia.

De menţionat că încheierea contractelor cu furnizorii poate să fie precedată de determinarea mărimii stocului optim care reflectă cantitatea de materiale ale căror cheltuieli aferente procurării şi păstrării unei unităţi de stocuri sunt minime. Concomitent cu mărimea stocului optim, se supune examinării şi nivelul normativ al stocurilor, care, pe de o parte, asigură aprovizionarea continuă şi, pe de altă parte, preîntâmpină finanţarea suplimentară a stocurilor.

Pentru a urmări procesul de aprovizionare la un nivel suficient de detaliere şi pentru a reacţiona operativ la orice modificare în situaţia curentă, este necesar să se respecte următoarele etape generale:

1) determinarea volumului necesar de achiziţii;
2) întocmirea raportului preventiv privind achiziţiile;
3) structurarea informaţiilor despre achiziţii în raportul privind achiziţiile.

La prima etapă se determină volumul necesar de achiziţii care, în linii generale, depinde direct de cantitatea producţiei care este necesar să se fabrice şi de nivelul stocurilor de materii prime şi de materiale existente în depozit.

Determinarea greşită a necesarului de stocuri poate conduce atât la scăderea volumului produselor fabricate, cât şi la cheltuieli suplimentare nejustificate privind păstrarea stocurilor.

Studiu de caz 5.1

Pentru evitarea unor astfel de situaţii, poate fi întocmit raportul privind necesarul de materii prime şi materiale conform formularului prezentat în tabelul 5.1.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.1

Raportul privind necesarul de materiale (*extras*)

Nr. crt	Material	um	Sold iniţial	Cererea din producţie	Stoc necesar*	Achiziţii necesare	Sold final	
							total	inclusiv: necesar*
A	B	C	1	2	3	4=3+2-1	5=1–2 + 4	6
1	Stofa 1	m.l.	3 400	4 000	3 500	4 100	3 500	3 500
2	Stofa 2	m.l.	2 500	2 000	2 000	1 500	2 000	2 000
3	Stofa 3	m.l.	4 500	500	1 000	0	4 000	1 000
	...					.....		

**Notă: Stocul stabilit de entitate pentru asigurarea unui proces continuu al producţiei.*

Următoarea etapă constă în întocmirea raportului preventiv privind achiziţiile scopul căruia este determinarea echilibrului dintre condiţiile de livrare/plată, preţ etc. (tabelul 5.2), ale cărui structură, componenţă şi periodicitate de întocmire depind de mai mulţi factori: diversitatea proceselor şi a operaţiunilor economice; dimensiunea entităţii; genul de activitate; necesităţile şi cerinţele conducerii entităţii. De regulă, raportul privind achiziţiile se întocmeşte săptămânal, lunar şi zilnic.

Tabelul 5.2

Raportul preventiv privind achiziţiile (*extras*)

Material		Furnizor	um	Preţ	Condiţii de:			Rangul de antrenare (aprobare)	Achiziţii planificate (necesare)
					plată	livrare*	alte		
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6
1	**Stofă/1 (S1)**								**4 100**
1.1	S1	1	m.l.	62	n/30	CPT	-	+	4 100
1.2	S1	2	m.l.	64	n/30	FCA	-		
2	**Stofă/2 (S2)**								**1 500**
2.1	S2	1	m.l.	87	n/10	EXW	-		
2.2	S2	2	m.l.	86	n/60	CPT	-	+	1 500

**Notă: Terminologia internaţională (incoterms).*

În continuare trebuie de determinat mărimea optimă a comenzii, care se calculează şi se determină periodic (trimestrial, semestrial, anual, sezonier etc.).

Astfel pentru a întocmi raportul privind achiziţiile, trebuie de determinat indicatorul „mărimea optimă a comenzii" care are ca funcţie de informare, comparare şi control al cheltuielilor nejustificate privind păstrarea stocurilor şi plasarea unei comenzi.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.3

Date iniţiale privind calcularea mărimii optime a comenzii pentru materialul „A"

Nr. crt.	Indicatori	um	Valoare	Sursa
Cheltuieli de plasare a comenzii				
	Volumul camionului:			
	- greutate	tone	3	Certificat tehnic al camionului
	- role	buc.	150	Calcule interne (3/0,02*)
	- cantitate	m.l.	4 500	Calcule interne (150 x 30)
	Cheltuieli de plasare	lei	4 000	Contract de transportare (3t)
Cheltuieli de păstrare anuale				
2.1	Arenda depozitului	lei	21 000	Contract de arendă (leasing)
2.2.	Energie electrică din depozit	lei	1 500	Calcule interne
2.3	Cheltuieli cu personalul	lei	16 000	Fişa de calcul
2.4	Alte cheltuieli de întreţinere	lei	1 500	Documente interne
2.5	Total cheltuieli de păstrare	lei	40 000	Calcule interne
3	**Cheltuieli de păstrare anuale/unitare (1m.l.)**	**lei**	**10**	**40 000 lei /4 000 m.l.****

**Proprietăţile tehnice ale materialului „A" = 1 rolă = 30 m.l. = 20 kg (0,02 tone/buc.).*

*** Stocul mediu zilnic în depozit este de 4 000 m.l.*

Tabelul 5.4

Raportul privind calculul mărimii optime a comenzii (EOQ)

Nr. crt.	Indicatori	Cod	um	Materii prime şi materiale	
				A	B
1	Cererea anuală	D	m.l.	25 000	12 000
2	Cheltuieli de plasare a unei comenzi	K	lei	4 000	1 000
3	Cheltuieli de păstrare anuale/ 1 m.l.	K_c	lei	10	11
4	Mărimea optimă a comenzii $Q=(2KD/K_c)^{1/2}$	Q	m.l.	**4 472**	**1 265**

Tabelul 5.5

Raportul privind achiziţiile (*extras*)

Material furnizor		um	Achiziţii	Preţ		Mărimea optimă a comenzii**	Comanda determinată /decisă	Numerar necesare, lei	Condiţii de:	
				curent	precedent				plată	livrare
A	B	C	1	2	3	4	5	6 (2*5)	7	8
1	S1 /1	m.l.	4100	62-00	58-00	**4472**	4472	277 264	n/30	CPT
2	S2 /2	m.l.	1500	86-00	77-00	**1477**	1500	129 000	n/60	CPT
	Total	**X**	**5600**	**X**	**X**	**X**	**5972,00**	**406 264**	**X**	**X**

Scanned with OKEN Scanner

Concluzii:

Organizaţiile dispun de un astfel de instrument, cum este controlul de gestiune, care poate asigura calitatea deciziilor şi acţiunilor. Utilizarea corectă a acestui instrument va conduce la luarea unor decizii optime.

Este important de menţionat că, în cazul controlului prin tehnica abaterilor, abaterile costurilor apar în urma modificării a trei factori importanţi:

- nu este vândut volumul de producţie planificat;
- s-au modificat preţurile la resursele utilizate;
- s-au schimbat normele de consum în sensul micşorării sau majorării acestora.

În continuare, este prezentat un exemplu aferent calculării şi analizei abaterilor.

Studiu de caz 5.2

Entitatea confecţionează produse. Produsele fabricate în luna septembrie 201X au fost vândute în aceeaşi lună. Nu există stocuri iniţiale sau finale de produse.

Informaţii necesare:

- normele standard pentru un produs: ţesătura 4,2 m, preţul standard 82,3 lei/m; consumul efectiv 3,65 m.l. pentru un produs, preţul efectiv al ţesăturii 95,5 lei/m;
- normele standard necesare pentru fabricare 4,6 om/ore la tariful standard de 35,5 lei; efectiv s-au consumat 3,65 om/ore la tariful de 36,5 lei;
- preţul de vânzare bugetat este de 989,6 lei/produs, preţul de vânzare efectiv – 936,5 lei/produs;
- bugetul static pe luna august se bazează pe producerea şi vânzarea a 755 de produse, entitatea a confecţionat şi a vândut efectiv 743 de produse.

Se cere:

1. Elaboraţi bugetul static şi bugetul flexibil.
2. Analizaţi rezultatele obţinute şi propuneţi metode eficiente de soluţionare a abaterilor în special a celor nefavorabile, după caz.

Tabelul 5.6

Determinarea informaţiilor intermediare

Categoriile de costuri	Costul variabil unitar	
	standard	efectiv
Costuri materiale directe		
Costuri cu personalul directe		
Costuri indirecte de producţie variabile	89	92,5

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.7

Raportul comparativ privind executarea bugetului

Indicatori	Date efective	Abaterea	Bugetul flexibil	Abaterea	Bugetul static

Studiu de caz 5.3

Entitatea aplică în procesul luării deciziilor metoda comenzii optime.

Din contabilitatea entității au fost extrase informațiile inițiale prezentate în tabelul de mai jos.

Tabelul 5.8

Date inițiale privind determinarea mărimii optime a comenzii

Indicatori	Valoarea	Unitatea de măsură
Cererea anuală (D)	300 000	unități
Cheltuieli anuale de păstrare (Kc)	350	lei/unitar pe an
Cheltuieli privind plasarea şi executarea (K)	520	lei/comandă
Prețul unitar (P)	1 000	lei/unitate

Se cere:

1. Determinați mărimea optimă a comenzii.
2. Calculaţi cheltuielile necesare pentru păstrare.
3. Calculaţi cheltuielile necesare pentru plasare.

Tabelul 5.9

Determinarea mărimii optime a comenzii

Indicatori	Valoarea
Mărimea optimă a comenzii	
Cheltuieli totale	
Cheltuieli de păstrare	
Cheltuieli de plasare	

Scanned with OKEN Scanner

Studiu de caz 5.4

Activitatea de bază a entității constă în fabricarea şi comercializarea hainelor. Soldul inițial efectiv al stocului de materiale în depozit coincide cu cel standard. Informația inițială este prezentată în tabelele de mai jos.

Tabelul 5.10

Date inițiale privind situația stocului de materiale în depozit pentru luna septembrie 201X

Material	um	Sold inițial	Ieșire (consum)		Sold final		Preț	
			efectiv	standard	efectiv	standard	efectiv	standard
Țesătura	m	2 400	42 000	41 500	2 500	2 650	62,5	58,5
Țesătura	m	1 500	16 000	19 000	1 000	1 100	86,5	77,5

Tabelul 5.11

Date inițiale pentru calcularea mărimii optime a comenzii pentru țesături

Indicatori	Țesătura 18	Țesătura 12
Cheltuieli de plasare a comenzii	4 100	4 550
Cheltuieli de păstrare anuale		
Arenda depozitului	21 500	15 500
Energie electrică din depozit	1 550	550
Cheltuieli cu personalul	16 500	10 500
Alte cheltuieli de întreținere	1 350	1 150

Informații suplimentare:

- volumul camionului pentru „țesătura 18" este de 3 tone, cu următoarele proprietăți tehnice: 1 rolă = 30 m.l. = 20 kg (0,02 tone/buc.);
- cantitatea medie a stocului în depozit: „țesătura 18" – 2110 m.l., „țesătura 12" – 1519 m.l.;
- cererea anuală pentru țesătură reprezintă achizițiile anuale standard.

Se cere:

1. Întocmiți un raport privind analiza abaterilor pentru achizițiile de materiale.
2. Calculați mărimea optimă a comenzii aferente materialelor. Determinați cheltuielile anuale de păstrare și de plasare prin relația mărimii optime a comenzii.
3. Întocmiți rapoartele manageriale necesare luării deciziilor aferente achizițiilor de materiale. Ce tipuri de decizii pot fi luate în baza rapoartelor întocmite de Dvs.?

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.12

Calculul mărimii optime a comenzii

Nr.	Indicatori	Cod	um	Țesătura 18	Țesătura
1	Cheltuieli de plasare a unei comenzi	K	lei		
2	Cheltuieli de păstrare anuale	K_c	lei		
3	Mărimea optimă a comenzii	Q	m.l.		

Argumentări

Raport privind achizițiile

Denumirea entității _____

Departamentul (depozit) _____

Perioada _____ _____

Materiale				Mărimea optimă a comenzii			Numerarul necesar
A	1	2	3	4	5		6

Executat (N.P., funcția, semnătura) _____

Data _____

C. Raportarea managerială în condițiile normalizării contabile

Rapoartele contabile reprezintă un sistem de indicatori ce caracterizează activitatea entității și operațiunile economice pentru o perioadă de gestiune, constituind mijloacele principale de transmitere a informațiilor utilizatorilor pentru fundamentarea deciziilor.

Scanned with OKEN Scanner

Aşadar, principala funcţie a rapoartelor contabile este asigurarea utilizatorilor cu informaţii financiare şi nefinanciare necesare în gestionarea şi controlul activităţii entităţii, precum şi în fundamentarea deciziilor economice.

Rapoartele contabile pot fi divizate în trei grupe principale:

- interne,
- financiare; şi
- fiscale.

Tabelul 5.13

Clasificarea rapoartelor contabile

Grupe/ caracteristici	Rapoarte contabile interne	Rapoarte financiare	Rapoarte în scopul impozitării
Tipuri	- Rapoarte contabile privind achiziţiile - Rapoarte contabile privind producţia fabricată - Rapoarte contabile privind creanţele - Rapoarte contabile privind vânzările etc.	- Bilanţul contabil - Situaţia de profit şi pierdere - Situaţia privind fluxul capitalului propriu - Situaţia privind fluxul de numerar	- Rapoarte fiscale - Rapoarte privind contribuţiile sociale
Utilizatori	Interni	Interni şi externi	
Reglementări	Fără reglementarea normelor interne	Trebuie să corespundă normelor şi standardelor	
Importanţa temporală	Informaţii precedente curente şi viitoare	Informaţii precedente	
Periodicitatea prezentării	Termene stabilite de utilizatorii interni (perioade mai mici zile, săptămâni, luni, trimestre, semestre, an)	Termene reglementate (lunar, trimestrial, anual)	

Totodată, implementarea acestor clasificări:

✓ condiţionează modificările în gestiunea entităţii;

✓ ridică calitatea informaţiei contabile;

✓ corelează rapoartele contabile interne cu cele financiare;

✓ provoacă anumite schimbări în prezentarea şi tipologia formularelor rapoartelor financiare etc.

Rapoartele contabile interne reprezintă un sistem de informaţii (indicatori) financiare şi nefinanciare, care ajută utilizatorii să atingă obiectivele şi să pună în aplicare planurile de acţiuni. Prin intermediul acestor rapoarte se furnizează informaţii cu privire la derularea tuturor activităţilor entităţii, se atrage atenţia asupra punctelor-cheie ale gestiunii şi controlului în scopul perfecţionării lor pentru luarea unor decizii manageriale optime.

Scanned with OKEN Scanner

Criteriile de clasificare, prezentate în tabel, diferă în funcție de necesitățile utilizatorilor, precum și de particularitățile activității entității, existând, totodată, posibilitatea de a tipiza aceste criterii într-un mod detaliat, cum ar fi: modalitatea de prezentare și forma de expunere (pe suport de hârtie, video, conferințe etc.). Astfel, specificul și administrarea rapoartelor contabile interne sunt în continuă dezvoltare.

Tabelul 5.14

Clasificarea rapoartelor contabile interne

Criterii de clasificare	Grupuri de rapoarte
Centre de responsabilitate (departamente, structuri economico-financiare)	Rapoarte ale departamentului de achiziții Rapoarte ale departamentului de producere Rapoarte ale departamentului de vânzări
Tipuri de activități	Rapoarte privind activitatea operațională Rapoarte privind activitatea de investiții Rapoarte privind activitatea financiară
Nivelul deciziilor manageriale	Rapoarte operative Rapoarte tactice Rapoarte strategice
Periodicitatea întocmirii	Rapoarte zilnice Rapoarte săptămânale Rapoarte lunare Rapoarte anuale
Volumul de informații	Rapoarte parțiale (pe segmente) Rapoarte integre

Actele normative actuale nu reglementează raportarea internă, nomenclatorul și structura acestora fiind stabilite numai prin documentele interne ale entității (ordine, hotărâri etc.).

Astfel, este necesar să se determine anumite etape metodologico-organizaționale privind utilizarea rapoartelor contabile interne în fundamentarea deciziilor, prin examinarea diferitor aspecte, principalele dintre care sunt:

1) revizuirea sistemului de rapoarte interne existent în entitate;

2) delimitarea activității entității pe segmente (departamente, sectoare) prin stabilirea rapoartelor necesare și corelarea lor cu deciziile manageriale;

3) identificarea persoanelor responsabile pentru întocmirea rapoartelor, perioadelor de întocmire, formei de prezentare, utilizatorilor etc.

Necesitatea întocmirii rapoartelor interne prin prisma conceptului contabilității de gestiune este menționată în Legea contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru o gestiune economică raţională, activitatea entităţilor trebuie structurată pe segmente (centre, departamente), în special, din perspectiva necesităţii informaţiilor în procesul fundamentării deciziilor manageriale. Structurarea entităţii pe centre de responsabilitate în concordanţă cu structura organizatorică contribuie la majorarea performanţei raportării interne.

Segmentarea entităţii pe departamente (de achiziţii, de producere şi de vânzări) facilitează raportarea managerială, responsabilizând managerii de toate nivelurile şi măsurând contribuţia acestora în ansamblu pe entitate.

În vederea stabilirii rapoartelor contabile interne necesare anumitor segmente, vom analiza eficienţa deciziilor manageriale, care este direct proporţională cu natura, calitatea, periodicitatea şi volumul de informaţii pe care le au la dispoziţie managerii. Aceştia trebuie să examineze mediul economic în care evoluează entitatea, să studieze organizarea internă şi modul în care funcţionează diferite unităţi structurale, să analizeze punctele forte şi vulnerabile, precum şi oportunităţile şi pericolele.

Examinând delimitarea rapoartelor pe departamente şi corelarea lor cu deciziile manageriale prezentate în anexa 3, se observă că unele rapoarte sunt interdependente, indiferent de faptul dacă acestea se utilizează sau nu simultan în procesul decizional.

Astfel, obiectivul cercetării corelării rapoartelor contabile interne cu deciziile manageriale vizează următoarele aspecte:

- interdependenţa dintre informaţia şi rapoartele contabile, care este necesară pentru fundamentarea deciziilor economice;
- utilizarea simultană a informaţiei din mai multe rapoarte în procesul decizional (de exemplu, între rapoartele privind stocurile de mărfuri, privind vânzările (barter, numerar, virament etc.), privind achiziţiile de stocuri este o legătură condiţionată);
- numărul de rapoarte necesare şi departamentele implicate în fundamentarea deciziei (sursă importantă pentru a cunoaşte volumul de informaţii necesar şi departamentele care trebuie implicate);
- utilizarea mai multor rapoarte. De exemplu, utilizarea concomitentă a rapoartelor privind producţia fabricată, circulaţia materiilor prime şi a materialelor, precum şi vânzările permit determinarea cantităţii de materii prime şi materiale care sunt necesare în viitor.

Pentru a cunoaşte gradul şi modul de reglementare internă şi pentru a implementa sistemul de raportare contabilă internă, entitatea trebuie să stabilească printr-o hotărâre sau într-un registru cu privire la nomenclatorul rapoartelor necesare

Scanned with OKEN Scanner

persoanele responsabile pentru întocmire, periodicitatea, forma de prezentare şi utilizatorii acestora.

Un model de registru generalizator al rapoartelor contabile interne (graficul întocmirii rapoartelor în cadrul entităţii), aprobat în cadrul entităţii, este prezentat în Anexa 4. În baza registrului propus se urmăreşte şi se verifică uşor dacă persoanele responsabile pentru întocmire îşi cunosc atribuţiile şi le exercită în conformitate cu sarcinile şi termenele stabilite. Un astfel de raport generalizator va contribui la:

- identificarea şi controlul persoanelor responsabile;
- stabilirea termenelor de întocmire a rapoartelor şi asigurarea utilizatorilor cu informaţii operative şi credibile necesare la luarea deciziilor economice.

Pentru a lua o decizie optimă, fundamentată şi oportună, într-o perioadă de timp cât mai scurtă trebuie să se prelucreze un volum cât mai mare de date.

În scopul evaluării performanţelor rapoartelor contabile, apare necesitatea de a delimita elaborarea şi întocmirea acestora pe departamentele de achiziţii, de producere şi de vânzări.

În vederea supravegherii procesului de aprovizionare la un nivel de detaliere suficient pentru a reacţiona operativ la orice modificare în situaţia curentă, este necesar să se întocmească şi să se prezinte diferite rapoarte privind achiziţiile. Datele cuprinse în rapoartele departamentului de achiziţii se bazează, de regulă, pe evidenta analitică a decontărilor cu furnizorii, a stocurilor, pe respectarea obligaţiunilor contractuale de către furnizori etc.

De menţionat că încheierea contractelor cu furnizorii poate să fie precedată de determinarea mărimii stocului optim, care reflectă cantitatea de materiale ale căror cheltuieli aferente procurării şi păstrării unei unităţi de stocuri sunt minime. Concomitent cu mărimea stocului optim, se supune examinării şi nivelul normativ al stocurilor, care, pe de o parte, asigură aprovizionarea continuă şi, pe de altă parte, previne finanţarea suplimentară a stocurilor.

Pentru a urmări procesul de aprovizionare la un nivel suficient de detaliere şi pentru a reacţiona operativ la orice modificare în situaţia curentă, considerăm că este necesar să se respecte următoarele etape generale:

1) determinarea volumului necesar de achiziţii;
2) întocmirea raportului preventiv privind achiziţiile;
3) structurarea informaţiilor despre achiziţii în raportul privind achiziţiile.

La prima etapă se determină volumul necesar de achiziţii, care, în linii generale, depinde direct de cantitatea producţiei fabricate şi de nivelul stocurilor de materii prime şi de materiale existente în depozit. Determinarea greşită a necesarului de stocuri poate conduce atât la scăderea volumului produselor fabricate, cât şi la

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli suplimentare nejustificate privind păstrarea stocurilor. Pentru evitarea unor astfel de situaţii, se pot întocmi rapoarte privind necesarul de materii prime şi materiale conform necesităţii manageriale si particularităţile procesului de activitate

Următoarea etapă constă în întocmirea raportului preventiv privind achiziţiile al cărui scop este determinarea echilibrului între condiţiile de livrare/plată, preţ etc.

La etapa a treia se întocmeşte raportul privind achiziţiile ale cărui structură, componenţă şi periodicitate de întocmire depind de mai mulţi factori, cum sunt: diversitatea proceselor şi a operaţiunilor economice; dimensiunea entităţii; genul de activitate; necesităţile şi cerinţele conducerii entităţii. De regulă, raportul privind achiziţiile se întocmeşte săptămânal, lunar, şi zilnic.. Mărimea optimă a comenzii se calculează şi se determină periodic (trimestrial, semestrial, anual, sezonier etc.). În raportul privind achiziţiile indicatorul „mărimea optimă a comenzii" are funcţie de informare, comparare şi control al cheltuielilor nejustificate privind păstrarea stocurilor şi plasarea unei comenzi.

Rapoartele privind achiziţiile contribuie, în special, la planificarea volumului de achiziţii şi controlul acestora.

Totodată, în departamentul de achiziţii sunt necesare şi rapoarte care constată, determină şi controlează activitatea departamentului de achiziţii pe baza informaţiilor privind fiecare furnizor, calitatea şi cantitatea stocurilor achiziţionate, precum şi perioada în care au fost efectuate achiziţiile.

În acest context, recomandăm să se întocmească raportul lunar privind achiziţiile în unităţi naturale pe fiecare furnizor în parte şi categoria de calitate a materiilor prime achiziţionate (superioară, calitatea I şi II) (tabelul 5.15).

Tabelul 5.15

Raportul lunar privind achiziţiile

Cantitate / Furnizor	Efectiv, litri	Recalculat după normă, litri			
		Total	calitate		
			superioară	categoria I	categoria II
Munteanu Ion	13 577	13 678	11 911	1 767	x
Grosu Andrei	4 444	4 494	2 851	1 382	261
Tina Andrei	10 383	11 070	10 408	662	x
...					
Total	**283 256**	**314 415**	**283 287**	**30 050**	**1 078**

Întocmirea acestui raport va contribui la analiza cantităţii de materii prime achiziţionate în total şi pe fiecare furnizor, în funcţie de calitate, acumularea informaţiilor necesare în planificarea vânzărilor, cunoaşterea potenţialului fiecărui furnizor etc.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, pentru controlul activităţii departamentului de achiziţii propunem să se întocmească raportul privind fluctuaţiile preţului la materiile prime achiziţionate, care se bazează pe categoriile de calitate ale materiilor prime achiziţionate şi preţurile stabilite. Raportul poate fi întocmit zilnic, săptămânal, pe decade, lunar etc., atât în unităţi naturale, cât şi în unităţi valorice, în funcţie de necesităţile decizionale (tabelul 5.16).

Tabelul 5.16

Raportul privind fluctuaţiile preţului la materiile prime achiziţionate

Cantitate / Preţul, lei	Cantitatea achiziţionată recalculată, litri			Total, litri
	superioară	categoria I	categoria II	
2,70			129	129
3,20	150	1 509		1 659
3,30	20 589	1 028		21 617
3,35	25 897	523		26 420
3,40	32 489			32 489
3,60	3 179			3 179
3,70	8 947			8 947
4,50	15 769			15 769
Total	**107 020**	**3 060**	**129**	**110 209**

Raportul privind fluctuaţiile preţului la materiile prime achiziţionate contribuie la analiza preţului de achiziţie (informaţie necesară pentru a găsi cauza modificărilor în preţul de achiziţie), verificarea recalculării după norme în funcţie de calitate, precum şi la diagnoza preţului de achiziţie pe fiecare tip de calitate (controlul persoanelor care colectează lapte) şi analiza diapazonului efectiv al preţului de achiziţie, în comparaţie cu cel planificat. În cadrul departamentului de achiziţii se recomandă să se aplice un alt raport privind achiziţiile de materii prime, delimitat pe fiecare categorie de calitate şi decade.

Totodată, acesta poate să fie delimitat şi pe fiecare zi, săptămână, lună etc., în funcţie de necesităţile informaţionale ale utilizatorilor (tabelul 5.17).

Tabelul 5.17

Raportul privind achiziţiile de materii prime

Perioada / Categoria	Iulie 2011, pe decade:			Total, litri
	1 – 10	11 – 20	21– 30	
Superioară	107 020	92 187	84 080	283 287
Categoria I	3 060	9 545	17 445	30 050
Categoria II	129	135	814	1078
Total	**110 209**	**101 867**	**102 339**	**314 415**

Scanned with OKEN Scanner

Importanţa rapoartelor contabile ale departamentului de achiziţii de materii prime şi materiale se confirmă prin:

✓ cunoaşterea existenţei şi localizării stocurilor, controlul şi gestiunea stocurilor de materiale;

✓ determinarea corectă a necesarului de stocuri, controlul şi prevenirea cheltuielilor nejustificate de păstrare a stocurilor şi de plasare a comenzilor, alegerea variantei optime de achiziţii;

✓ cunoaşterea numerarului necesar pentru aprovizionarea curentă, diagnosticarea preţului de achiziţie şi a activităţii persoanelor ce se ocupă de achiziţii, controlul condiţiilor de plată şi de livrare etc.

În continuare, vom analiza rapoartele contabile interne care sunt necesare departamentului de producere. De remarcat că unele entităţi autohtone întocmesc anumite rapoarte operative, însă, în urma analizei acestor rapoarte, se constată că majoritatea acestora nu corespund cerinţelor utilizatorilor.

În acest context, consideram ca departamentul de producere trebuie să întocmească următoarele rapoarte contabile interne de bază:

- raportul detaliat privind producţia fabricată pe perioade şi tipuri de produse;
- raportul general privind producţia fabricată pe tipuri de produse;
- raportul privind calculaţia costului;
- raportul privind stocul semifabricatelor;
- raportul privind stocul producţiei în curs de execuţie;
- raportul privind stocul producţiei finite etc.

Tabelul 5.18

Raportul detaliat privind producţia fabricată pe perioade şi tipuri de produse (săptămâni)

(*extras*)

Nr. crt.	Produse	um / gramaj		Iulie 201X, pe săptămâni:					Total pe perioada iulie 201X
				01 – 06	07 – 13	14 – 20	21– 27	28 – 31	
1	A total:	kg		0	4 962,10	11 075,35	10 318,00	7 271,00	33 626,45
		buc.		0	9 022	20 137	18 760	13 220	61 139
1.1	A1	0,550	buc.		6 070		6 954		13 024
1.2	A2					6 365		8 442	14 807
1.3	A3					4 243	11 806		16 049
1.4	A4					2 512		4 778	7 290
1.5	A5					7 017			7 017
1.6	A6				2 952				2 952

Scanned with OKEN Scanner

Raportul detaliat privind producţia fabricată pe perioade şi tipuri de produse este rezonabil să fie întocmit în baza următoarelor criterii principale:

- periodicitatea – zilnic, săptămânal, lunar, trimestrial, semestrial şi anual;
- componenţa – pe fiecare produs în parte;
- unitatea de măsură – zilnic şi săptămânal – în unităţi naturale; lunar, trimestrial, semestrial şi anual – în unităţi naturale şi valorice; după caz sau în funcţie de produs – în unităţi naturale după gramaj (0,55 kg, 0,3 kg, 0,5 kg etc.) şi în kilograme însumate pe produs.

Acest raport oferă o imagine clară şi detaliată a informaţiei privind producţia fabricată, care poate fi însuşită şi percepută mai bine în fundamentarea deciziilor manageriale.

Raportul general privind producţia fabricată pe tipuri de produse se recomandă să fie întocmit la sfârşitul lunii, fiind structurat pe produse şi divizat pe unităţi şi kilograme de produs.

Tabelul 5.19

Raportul general privind producţia fabricată pe tipuri de produse (*extras*)

Nr. crt.	Produs	Gramaj	Linia	Cantitatea		Costul		Costul total
				kg	buc.	1/ buc.	1/kg	
1	A1		Linia 6 „A”	67483,35	122697,00	11,88	21,63	1458309,99
2	A2	0,55		13993,10	25442,00	11,16	20,29	283986,20
3	A2			8440,85	15347.00	12,62	22,94	193615,15
4	A3			23188,00	42160,00	11,82	21,49	498209,48
5	A4			16588,55	30161,00	12,54	22,80	378207,91
6	A5			5272,85	9587,00	10,88	19,78	104291,25

Aceste rapoarte pot contribui la operativitatea fluxului informaţional în cadrul entităţilor autohtone, precum şi la îmbunătăţirea procesului decizional.

De asemenea, entităţilor autohtone li se recomandă să aplice raportul privind stocul semifabricatelor, care urmează să fie întocmit lunar, pe secţii şi pe entitate în ansamblu.

Tabelul 5.20

Raportul privind stocul semifabricatelor

Semifabricate	um	Depozite /secţii						Total pe secţii	Costul / suma
		Depozit nr. 1	Depozit nr. 3	Pahare	Panificaţie	Produs A	Produs B		
A1	kg					1 495		1 495	15 188,87
A2	kg					1 120		1 120	11 287,32

Scanned with OKEN Scanner

Semifabricate	um	Depozite /secţii						Total pe secţii	Costul / suma
		Depozit nr. 1	Depozit nr. 3	Pahare	Panificaţie	Produs A	Produs B		
.....								16 460	172 809,41
Total A						368,95		919	24 252,25
F1	kg	550,05				3 220		4 420	100 166,53
F2	kg	1 200				1 530		1 530	40 377,31
F3	kg								
.....								26 292	741 026,81
Total F							1 622	1 622	11 736,20
S 1	kg								
S 2								2 122	14 458,26
Total S.								570	9 772,29
T 1	kg	570						790	7 819,72
T 2	kg	790							
Total pe entitate	**kg**	**15 496,45**	**61,80**	**1 621,5**	**14,30**	**26 364,95**	**7 922**	**51 481**	**1 104 431,12**
	buc.	**517 410**	**16,00**	**50 3100**	**0**	**242 000**	**0**	**1 262 526**	

Acest raport va contribui la gestionarea mai bună şi analiza stocurilor de semifabricate prin detalierea localizării acestora în diferite secţii ale entităţii.

Rapoartele ce reprezintă comportamentul costurilor constituie căile importante prin care strategia din domeniul producţiei poate fi comunicată managerilor. Astfel, aceste rapoarte focalizează atenţia asupra factorilor decisivi pentru succesul strategiei adoptate.

În practica contabilă autohtonă calculaţia costului este determinată prin mai multe metode şi prezentată în diverse rapoarte ce se întocmesc, în funcţie de specificul tehnologic al entităţii. Astfel, rapoartele întocmite în procesul calculaţiei costului pe faze se prezintă, de regulă, lunar sau la finalizarea procesului (fazei), iar pentru producţia la comandă – la finalizarea comenzii sau la sfârşitul lunii.

În acest context, în procesul calculaţiei costului, acumularea şi repartizarea CIP au o importanţă majoră, de aceea propunem să se întocmească raportul privind repartizarea CIP localizate pe entitate şi pe secţie conform modelului prezentat în tabelul 5.21.

Studierea raportului menţionat denotă anumite avantaje ale acestuia: analiza cotei CIP în cantitatea şi/sau în valoarea producţiei fabricate, precum şi a ponderii acestora localizate direct pe secţie şi pe entitate în ansamblu; investigarea corelării dintre CIP şi volumul producţiei fabricate pentru depistarea anumitor probleme pe secţii sau pe entitate în ansamblu.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.21

Raportul privind repartizarea CIP localizate pe entitate și pe secție

Sectoare	Secții/linii	VPF, kg	Repartizarea CIP localizate pe secția „A", lei	Repartizarea CIP localizate pe entitate, lei	CIP total, lei
Produse finite	Linia 2	274 835,88	278278,39*	131 050,25	409 328,64
	Linia 4	72 083,07	72 985,95	34 371,43	107 357,38
	Linia 5	69 318,0	70 186,76	33 053,20	103 239.96
	Linia 6	67 483,35	68 328,63	32 178,15	100 506,78
	Linia 7	117 650,33	119 123,98	56 099,32	175 223,30
	Linia 9	43 562,88	44 108,54	20 772,13	64 880,67
	Total pe linii	644 934,01	653 012.25	307 524.48	960 536,73
	Semifabricate	549 775,00	556 661,31	262 149,72	818 811,03
	Total secție	1 194 709,01	1 209 673,56	569 674,20	1 779 347,76
Semifabricate	Secția 1 Semifabricate	68 025,00	x	32 436,42	X
Panificație.	Producerea aluatului	13 089,60	x	6 241,53**	X
	Producerea covrigeilor	49 637,85	x	23 668,86	X
	Producerea pâinii	17 754,16	x	8 465,73	X
Total pe entitate		**1 343 215,62**	**x**	**640 486,74**	**X**

*calculul 274 835,88 / 1 194 709,01 x 1 209 673,56

**calculul 13 089,60 / 1 343 215,62 x 640 486,74

Pentru analiza structurii costului calculat pe faze, recomandăm să se întocmească calculația lunară a costului produsului conform modelului prezentat în tabelul 5.22.

Tabelul 5.22

Calculația lunară a costului produsului

Linii	Cantitatea, kg	Materiale	CIP	Semifabricate	Cost total	Cota CIP/Cost, %
Linia 2	274 835,88	1 571 906,02	409 328,64	3 256 030,32	5 237 264,98	7,82
Linia 4	72 083,07	197 989,75	107 357,38	608 097,48	913 444,61	11,75
Linia 5	69 318,50	97 941,06	103 239,96	678 330,00	879 511,02	11,74
Linia 6	67 483,35	590 168,30	100 506,78	767634,82	1 458 309,90	6,90
Linia 7	117 650,33	119 863,46	175 223,30	1 052 663,01	1 347 749,77	13,00
Linia 9	43 562,88	267 145,77	64 880,67	380 761,52	712 787,96	9,10
Total	**644 934,01**	**2 845 014,36**	**960 536,73**	**6 743 517,15**	**10 549 068,24**	**X**

Calculația permite o analiză mai profundă și detaliată a procesului de calculare a costului, precum și a metodologiei repartizării CIP pe linii de fabricație. În mod special, vom putea observa ponderea CIP în costul total al produselor fabricate.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, pot fi incluse şi alte calcule, precum proporţia CIP în costul materialelor, calculul corelaţiei dintre cantitate şi CIP şi alte corelaţii pentru depistarea anumitor probleme şi fundamentarea anumitor decizii în interiorul secţiei în baza liniilor sau fazelor.

În cazul utilizării metodei calculaţiei pe comenzi, calculaţia costurilor poartă un caracter personificat pe produs (comandă). Astfel, în funcţie de aspectul tehnologic, calculaţia produsului poate fi prezentată în mod diferit, în funcţie de necesitatea informaţiei despre costuri sau specificul programelor contabile utilizate în entitate.

De menţionat că majoritatea entităţilor autohtone întocmesc pentru calculaţia costului două rapoarte interne: fişa limită de consum care se elaborează în mod automatizat (programul 1C: Contabilitate) la sfârşitul lunii pentru fiecare comandă şi raportul privind calculaţia în care sunt însumate toate fişele limită de consum pe comenzi şi sunt repartizate CIP.

În opinia noastră, aceste rapoarte nu corespund necesităţilor utilizatorilor interni, deoarece nu conţin informaţii sistematizate şi grupate pe anumiţi indicatori sau elemente de costuri. Pentru calculaţia costului propunem un formular nou de raport care este prezentat în tabelul 5.23.

Tabelul 5.23

Raportul privind calculaţia costului producţiei fabricate (*extras*)

Costuri	um	Comanda						Total costuri	
		nr. 3		nr. 4		altele			
		cant.	suma, lei	cant.	suma, lei			CN	suma, lei
Stofă	m.l.	18,7	1 875,24	11,25	1 128,17	...	...	746,6	74 869,44
Poliuretan	kg	11,0	605,00	5,2	286,00	...	...	628,18	34 550,12
Cherestea	m.l.	17,0	255,00	5,1	76,50	...	...	671,65	10 074,63
Mecanism	buc.	1	1 080	----	-----	...	...	13	14 040,00
.....		.....	.....	.....	.....	...	...	....	.....
Total costuri privind materialele		5 595,60		1 830,80		...		221 050,50	
Costuri directe privind retribuirea muncii		300,00		100,00		....		19 987,94	
Costuri indirecte de producţie*		481,78		157,63*		....		19 030,50	
Timpul utilizat (min.)		700		350				62 500	
Costul comenzii / Total costuri		6 377,38		2 088,43		.....		260 068,94	

*Se calculează ca: rd. 4, col. 1/rd. 4, col. 7 x rd. 3, col. 7

Scanned with OKEN Scanner

Raportul dat conţine informaţia nu numai despre calculaţia produsului (comenzii), ci şi despre resursele consumate în procesul de fabricaţie în cursul perioadei de gestiune stabilite. Astfel, se poate face o analiză mai profundă a resurselor consumate într-o perioadă anumită, care este utilă în procesul de planificare a costurilor, se poate determina preţul, precum şi pot fi fundamentate deciziile.

Totodată, fundamentarea deciziilor manageriale este condiţionată în mare măsură şi de calitatea rapoartelor contabile interne din departamentul de vânzări, care se referă la creanţe, stocuri de mărfuri şi de produse, vânzări etc.

De remarcat că unele entităţi autohtone întocmesc anumite rapoarte operative privind vânzările sau extrase din conturile 611 „Venituri din vânzări", 612 „Alte venituri operaţionale", 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale", 241 „Casa", 242 „Conturi curente în valută naţională" etc. Aceste rapoarte nu corespund integral volumului de informaţii care este necesar la fundamentarea deciziilor.

În acest context, recomandăm departamentului de vânzări să întocmească următoarele rapoarte contabile interne:

- raportul privind vânzările (în expresie naturală şi valorică);
- raportul privind stocul de produse finite;
- raportul privind stocul de mărfuri (metoda FIFO);
- raportul privind creanţele (static şi dinamic).

Raportul privind vânzările trebuie să fie întocmit în baza următoarelor criterii generale: periodicitatea – zilnic, săptămânal, lunar, trimestrial, semestrial şi anual; componenţa – pe fiecare produs în parte; unitatea de măsură – în unităţi naturale sau valorice; în funcţie de perioadă – zilnic, săptămânal, lunar, trimestrial, semestrial şi anual etc. (tabelul 5.24).

Tabelul 5.24

Raportul privind vânzările (*extras detaliat pe săptămâni*)

Nr. crt.	Produse	um / gramaj		Iulie 2010, pe săptămâni:					Total pe perioada iulie 201X
				I săpt.	II săpt.	III săpt.	IV săpt.	V săpt.	
1	A. total:	kg		3183,95	1705	5575,35	8668	10059,50	29191,80
		buc.		5789	3100	10137	15760	18290	53076
1.1	A1	0,550	buc.	5789	1040		4954		11783
1.2	A2					4365		8442	12807
1.3	A3					2243	10806		13049
1.4	A4					512		4778	5290
1.5	A5					3017		5070	8087
1.6	A6				2060				2060

Scanned with OKEN Scanner

De menţionat că structura raportului privind vânzările (pe rulaje lunare) (tabelul 5.25) depinde de necesarul de informaţii, astfel încât acest raport să poată fi întocmit în expresie cantitativă sau valorică.

Tabelul 5.25

Raportul lunar privind vânzările în expresie cantitativă (*extras*)

Produse	Gramaj	um	Soldul produselor la începutul perioadei	Intrări de produse**	Vânzări planificate *	Vânzări efective	Abateri	Soldul produselor la sfârşitul perioadei
A	B	C	1	2	3	4	5 (4–3)	6 (1+2–4)
A1	0.550	buc.	550	13024	13000	11783	-1217	1791
A2			2790	14807	13000	12807	-193	4790
A3			600	16049	12000	13049	+1049	3600
A4			1570	7290	8000	5290	-2710	3570
A5			1200	7017	5000	8087	+3087	130
A6			470	2952	3000	2060	-940	1362
A total	kg		3949	33626,45	29700	29191,8	-508,2	8383,65
	buc.		7180	61139	54000	53076	-924	15243

* Datele sunt luate din bugetul vânzărilor.
**Datele sunt luate din raportul operativ privind producerea.

După părerea noastră, acest raport trebuie să conţină următoarele elemente de bază: denumirea produsului, clientul, cantitatea pregătită pentru vânzare, preţul planificat, preţul mediu, volumul vânzărilor (cantitatea şi/sau suma), tipul plăţii (numerar, virament, barter, achitare în termen, în avans etc.). Structura acestuia poate fi modificată şi pot fi adăugate suplimentar diferite elemente, în funcţie de necesarul de informaţii.

Raportul prezentat în tabel este deosebit de important şi necesar pentru analiza procesului de vânzare, examinarea tendinţelor pieţei acestor produse, controlul activităţii secţiei de vânzări, planificarea operaţiunilor privind vânzările, urmărirea soldurilor produselor finite (cunoaşterea în orice moment a volumului produselor necesare pentru vânzare, planificarea stocului minim necesar procesului de vânzare), analiza abaterilor etc.

În procesul fundamentării deciziilor manageriale, în special în domeniul vânzărilor, un rol important îl joacă, de asemenea, raportul privind stocurile de produse finite. Entităţile analizate nu întocmesc un astfel de raport, limitându-se doar la extrasul din contul 216 „Produse".

În acest context, propunem spre utilizare şi prezentare în cadrul entităţilor analizate raportul sus-menţionat, care trebuie să conţină următoarele elemente de bază: denumirea şi cantitatea produselor destinate vânzării şi ale celor necondiţionate, data/perioada producerii, unitatea de măsură, cantitatea de produse minime necesare desfăşurării procesului continuu de vânzare, localizarea produselor (depozit, secţie) şi alte elemente care sunt determinate de necesităţile procesului decizional (tabelul 5.26).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.26

Raportul privind stocurile de produse finite (*extras*)

Produse	um	Sold iniţial	Intrări	Ieşiri	Sold final	Inclusiv produse:		Data produ-cerii
						necondi ţionate	gata pentru vânzare	
A1	buc.	550	13024	11783	1791	0	1791	Iulie
A2		2790	14807	12807	4790	0	4790	Iulie
A3		600	16049	13049	3600	10	3590	Iulie
A4		1570	7290	5290	3570	10	3560	Iunie
A5		1200	7017	8087	130	0	130	Iulie
A6		470	2952	2060	1362	0	1362	Iulie
Total	**kg**	**3949**	**33626,45**	**29191,8**	**8383,65**	**11**	**8372,6**	X
	buc	**7180**	**61139**	**53076**	**15243**	**20**	**15223**	

Avantajele raportului privind stocul produselor finite constau în faptul că acesta furnizează informaţii privind existenţa şi localizarea produselor finite, cantitatea produselor finite gata pentru vânzare (de exemplu, cantitatea mare a produsului pe parcursul a mai multor perioade înseamnă scăderea cererii la acest produs), existenţa produselor necondiţionate (rezolvarea problemelor existente în procesul de producere sau de stocare şi depozitare) etc.

Un alt tip de raport întocmit pentru gestiunea şi evidenţa stocurilor poate fi raportul privind stocul de mărfuri. Specificul acestuia este condiţionat de metodele de evaluare curentă a stocurilor. De exemplu, pentru metoda FIFO, SNC „Stocuri" stipulează că stocurile de mărfuri şi materiale intrate primele sunt şi primele ieşite. Astfel, costul stocului la sfârşitul perioadei de gestiune se determină conform valorii de achiziţie a ultimelor loturi de stocuri de mărfuri şi materiale intrate.

În continuare, vom prezenta un format de raport în care se ţine evidenţa mărfurilor în baza metodei FIFO (tabelul 5.27). Entitatea nu întocmeşte rapoarte contabile interne, însă prezintă informaţii operative privind fluxul de mărfuri într-o formă liberă fără rulaje.

Tabelul 5.27

Raportul privind stocul de mărfuri (metoda FIFO) (*extras*)

Mărfuri		um	Sold iniţial		Intrări		Ieşiri		Sold final	
preţ	data		cant.	suma	cant.	suma	cant.	suma	cant.	suma
A 92 – total:		litri	54500	440600			12500	100300	92000	742800
8.00			5000	40000			5000	40000	0	0
8.20			3500	28700			3500	28700	0	0
7.90	24.06.		12000	94800			4000	31600	8000	63200
8.15	12.08.		34000	277100					34000	277100
8.05	24.08				50000	40250			50000	402500

Specificul metodei FIFO constă în faptul că costul stocului la sfârşitul perioadei de gestiune se determină conform valorii de achiziţie a ultimelor loturi de stocuri intrate.

Scanned with OKEN Scanner

Aşadar, structura raportului propus trebuie să permită evidenţa separată a stocurilor pe tipuri şi preţuri.

Informaţia prezentată în raportul privind stocul de mărfuri, întocmit prin metoda FIFO, are următoarele avantaje: claritatea şi receptivitatea pentru utilizatori, sursa de analiză a modificărilor în costurile mărfurilor (dinamica costurilor), evidenţa detaliată pe fiecare dată (perioada de intrare şi de ieşire) a mărfurilor în depozit etc.

Un alt raport întocmit în cadrul departamentului de vânzări, care este necesar în procesul de fundamentare a deciziilor, este raportul privind creanţele.

Considerăm că raportul menţionat trebuie să conţină, de regulă, următoarele elemente: informaţia despre client, suma totală a creanţelor, creanţele cu termenul neexpirat, creanţele amânate pe perioade determinate (până la 3 luni, de la 3 luni la 6 luni, mai mult de 6 luni sunt stabilite de manager, după caz, în funcţie de specificul activităţii), condiţiile contractuale, măsurile întreprinse în vederea lichidării creanţelor, ponderea creanţelor amânate în suma totală a creanţelor etc.

De exemplu, pentru a fundamenta anumite decizii, majoritatea entităţilor autohtone întocmesc rapoarte detaliate ale clienţilor, precum şi rapoarte "tipice" conform extrasul contului 221 „Creanţe pe termen scurt aferente facturilor comerciale".

Astfel, în scopul îmbunătăţirii deciziilor luate, se propune întocmirea şi prezentarea raportului privind creanţele după modelul prezentat în tabelul 5.28.

Tabelul 5.28

Raportul privind creanţele (*extras*)

Client	Soldul creanţelor totale	Ponderea, %	Creanţe la care nu a sosit termenul de achitare	Creanţe, inclusiv cu termenul expirat			Condiţii contractuale /măsuri luate
				până la 1 lună	de la 1 lună la 3 luni	mai mult de 6 luni	
SRL A	261 342,65	6,13	232 462,64	28 880,01	-	-	Pentru
SRL D	119 981,76	2,81	77 781,69	42 200,07	-	-	-/-
SA D	14 531,54	0,35	14 531,54	-	-	-	-
SRL P	34 963,28	0,82	34 963,28	-	-	-	-/-
SRL Vp	24 132,23	0,57	8 934,76	15 197,47	-	-	La termen
SRL Mp	74 061,86	1,74	74 061,86	-	-	-	-
SRL A	74 487,25	1,75	9 966,62	64 520,63	-	-	La termen
Alte	.....	...	.....	...			-
Ponderea	100		84,55	13,79	1,66		
Total	**4 262**	**100**	**3 604**	**587**	**70 500**	-	-

Din tabelul de mai sus se observă că entitatea promovează o politică strictă la capitolul creanţe. Întocmirea raportului privind creanţele permite analiza şi controlul

Scanned with OKEN Scanner

plăţilor amânate, luarea deciziilor referitoare la planificarea vânzărilor anumitor clienţi, exercitarea controlului aferent învechirii creanţelor, planificarea şi îndeplinirea bugetelor, prognozarea activităţilor de barter etc.

Raportul prezentat mai sus reprezintă un raport static, deoarece nu transmite informaţii privind acţiunile clientului în ultima perioadă (vânzări, achitări), nu relevă modificările creanţelor precum „creşterea sau diminuarea".

Astfel, nu putem urmări analiza evenimentelor şi acţiunilor fiecărui client. În acest context, pentru a putea controla şi a gestiona mai bine creanţele, propunem să se întocmească rapoarte dinamice care au următoarele avantaje:

✓ permit o analiză mai amplă a anumitor probleme, cum ar fi situaţia creanţelor în timp (creştere sau diminuare);

✓ informează despre durata de rotaţie a creanţelor (în câte zile din momentul livrării se recuperează banii);

✓ detaliază creanţele în raport cu vânzările efectuate, deoarece există anumite situaţii în care, în funcţie de volumul de vânzări, sunt stabilite politici noi de creditare.

În urma cercetărilor efectuate şi a întocmirii rapoartelor contabile interne pe diferite domenii şi segmente de activitate în cadrul unor entităţi autohtone, s-a constatat că acestea au o importanţă decisivă în procesul decizional.

În continuare, vom prezenta importanţa rapoartelor interne pe departamentele entităţii şi corelarea acestora cu deciziile manageriale (figura 5.1).

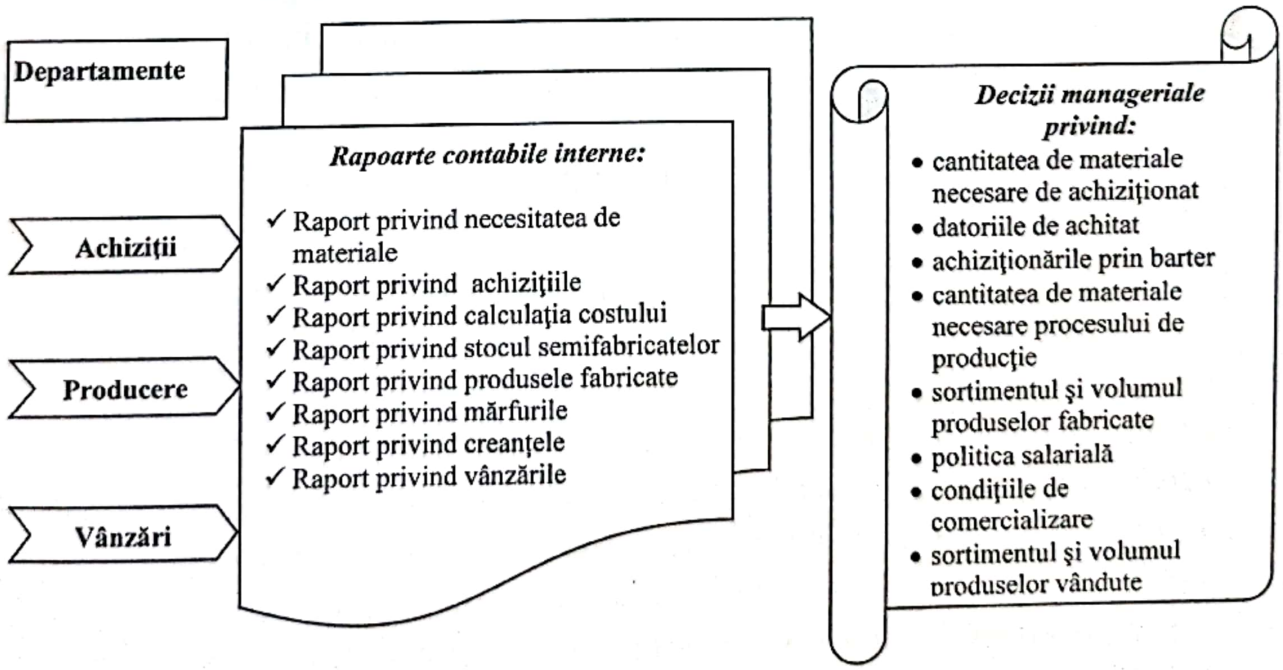


Figura 5.1. Interconexiunea rapoartelor contabile interne cu deciziile manageriale

Scanned with OKEN Scanner

Conţinutul şi structura rapoartelor contabile interne pot varia în funcţie de cerinţele informaţionale ale managerilor. Însă, pentru a fundamenta decizii optime, trebuie să fie analizaţi nu doar indicatorii cantitativi, ci şi cei calitativi (cerinţele contractuale, măsurile luate, data formării stocului, data expirării soldului, data producerii etc.). În afară de rapoartele contabile interne analizate, se pot întocmi, după caz, şi alte rapoarte privind datoriile, circulaţia produselor, stocul de mijloace fixe, vânzările în bază de barter, fluxul de numerar, cheltuielile etc.

După cum s-a menţionat mai sus, fundamentarea deciziilor manageriale optime în mare măsură depinde de modalitatea şi forma de transmitere a informaţiei contabile. Întocmirea rapoartelor secţionate va asigura un control mai raţional al situaţiei economico-financiare a entităţii.

Implementarea rapoartelor contabile interne va contribui la îmbunătăţirea calităţii informaţiei contabile; majorarea flexibilităţii, operativităţii şi disponibilităţii informaţiei în procesul decizional; identificarea problemelor existente, precum şi prevenirea acestora în viitor (anexa 4).

La fundamentarea deciziilor, majoritatea utilizatorilor au nevoie de informaţiile furnizate de rapoartele financiare, de exemplu, pentru:

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă cotele de participaţie;
- a evalua capacitatea de gestionare sau responsabilitatea conducerii;
- a determina capacitatea entităţii de a genera lichidităţi şi a oferi alte beneficii angajaţilor săi.

Conţinutul şi structura rapoartelor financiare trebuie să asigure furnizarea unor informaţii utile necesare utilizatorilor în fundamentarea deciziilor, precum şi să corespundă unor criterii stricte de reglementare normativă.

TESTE

1. Actul normativ în care se menţionează necesitatea controlului:
a) SNC „Stocuri";
b) SNC „Prezentarea situaţiilor financiare";
c) Legea contabilităţii;
d) Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor.

2. Actul normativ în care se utilizează noţiunea de rapoarte interne:
a) SNC „Stocuri";
b) SNC „Prezentarea situaţiilor financiare";

Scanned with OKEN Scanner

c) Legea contabilității;
d) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

3. În cazul verificării activelor imobilizate conform informațiilor din bilanț, de ce informații suplimentare veți avea nevoie:
a) amortizarea OMVSD;
b) corecțiile privind creanțele compromise;
c) amortizarea mijloacelor fixe;
d) deprecierea mijloacelor fixe.

4. Entitatea consumă anual 850 000 de tone de materialul A. Costurile pentru păstrarea unei tone constituie 5 lei, iar costurile pentru prelucrarea comenzii – 15 lei. Care este mărimea optimă a comenzii:
a) 5 100 t;
b) 2 258 t;
c) 2 236 t;
d) 2 550 t.

5. Dispunem de următoarele informații: vânzări zilnice medii – 60 unit., maxime – 110 unit., minime – 30 unit.; timpul îndeplinirii comenzii (pentru achiziția mărfurilor) – de la 10,5 la 17 zile; cantitatea unităților în comenzii (achiziții) – 1 400 unit.
Care poate fi cantitatea maximă de stocuri:
a) 1045 unit.;
b) 1085 unit.;
c) 1870 unit.;
d) 2955 unit.;
e) niciun răspuns corect.

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. *Argumentați necesitatea efectuării controlului executării bugetelor.*
2. *Descrieți tipurile de abateri și cauzele apariției acestora.*
3. *În ce situații abaterile nefavorabile pot influența pozitiv activitatea entității?*
4. *Care sunt avantajele abaterilor favorabile?*
5. *Evocați avantajele raportării manageriale în cadrul entității.*

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUȘ

6. *Descrieți tipurile de rapoarte care pot fi întocmite în cadrul entității.*
7. *Care sunt principalele elemente în rapoartele contabile interne aferente departamentului de producere?*
8. *Care este succesiunea întocmirii rapoartelor contabile: rapoarte contabile interne, situații financiare, rapoarte contabile interne?*
9. *Evocați avantajele controlului prin aplicarea analizei.*
10. *Care sunt avantajele corelării controlului prin raportare și a controlului prin analiza economico-financiară a entității?*

Scanned with OKEN Scanner

6. PERFORMANȚA PROCESULUI DECIZIONAL MANAGERIAL

A. Conceptul de performanță în fundamentarea aplicativă și rolul procesului decizional

B. Direcții de raționalizare privind aplicarea informațiilor la luarea deciziilor manageriale

Obiective de referință

- să se argumenteze necesitatea aplicării procesului de luare a deciziilor;
- să se distingă tipurile de decizii și corelarea acestora cu reglementările contabile;
- să se determine necesitatea raționalizării metodelor și tehnicilor manageriale în cadrul procesului de luare a deciziilor;
- să se aplice principalii indicatori de performanță adaptați la noile reglementări contabile.

A. Conceptul de performanță în fundamentarea aplicativă și rolul procesului decizional

Conform dicționarului explicativ al limbii romane (DEX) [8], performanța reprezintă o realizare deosebită într-un domeniu de activitate, cel mai bun rezultat obținut de un sistem tehnic, de o mașină, de un aparat etc.

Astfel, performanța semnifică desfășurarea activității la cei mai înalți parametri profesionali, în scopul îndeplinirii interesului public în condiții de economicitate și eficiență.

În pct. 5 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare" performanța financiară este definită ca relația dintre veniturile și cheltuielile entității prezentate în situația de profit și pierdere.

Totodată, art. 23 din Legea contabilității prevede că Raportul conducerii conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate, alin. (3) stipulează că acesta include, cel puțin, informații privind:

a) indicatorii financiari de performanță;

b) indicatori nefinanciari de performanță, relevanți pentru activitatea entității;

Standardele de contabilitate, de asemenea, prevăd noțiunea de performanță a activelor prin prisma evaluării și deprecierii acestora.

În acest context, noțiunea de performanță este abordată sub aspect larg, și anume:

Scanned with OKEN Scanner

- evaluarea contabilă;
- analiza economico-financiară;
- oportunitatea tehnicilor aplicate;
- procesul de fundamentare a deciziilor etc.

Decizia reprezintă o soluţie, o hotărâre, o direcţie care poate fi aleasă, luată, adoptată sau fundamentată din mai multe variante posibile, iar procesul decizional – anumite tehnici, metode, procedee sau strategii de stabilire, adoptare sau fundamentare a deciziilor.

Astfel, decizia este direcţia de acţiune aleasă cu scopul de a atinge unul sau mai multe obiective sau o linie de acţiune, selectată conştient dintr-un număr de posibilităţi pe care le are decidentul pentru a rezolva o anumită problemă. Aşadar, decizia este luată într-un context de raţionalitate perfectă, adică managerul ia decizia cea mai bună, care îi asigură maximizarea utilităţii, stabilind strategia unităţii şi modul de folosire eficientă a resurselor materiale şi umane disponibile.

Deşi numeroasele decizii sunt unice şi nu se iau conform unor reguli sau programe stricte, totuşi există anumite etape care se parcurg, în mod frecvent, în procesul decizional.

I. Identificarea şi definirea obiectivelor

Aceasta este o etapă critică, deoarece obiectivele nu sunt întotdeauna evidente şi identificarea lor se poate confrunta cu anumite dificultăţi. Obiectivele trebuie definite precis. Definirea obiectivului urmărit afectează toate celelalte etape. Dacă obiectivul este definit incorect, oricare altă etapă a procesului decizional va avea un punct de pornire incorect.

II. Identificarea alternativelor de acţiune

Odată ce obiectivul este cunoscut şi definit, se impune identificarea alternativelor. Abilitatea de a elabora alternative este deseori la fel de importantă ca şi procesul de alegere a unei alternative. Practic, este imposibil ca un manager să cunoască toate alternativele existente din punct de vedere teoretic. Totuşi, pentru a identifica cât mai multe alternative posibile, trebuie să se depună un efort.

III. Analiza alternativelor

Scopul acestei etape este stabilirea avantajelor fiecărei alternative, care pot contribui la atingerea obiectivelor urmărite. Altfel spus, se stabileşte posibilitatea fiecărei alternative de a conduce la atingerea obiectivelor. Analiza poate fi intuitivă sau ştiinţifică, folosind următoarele metode speciale: analiza marginală, analiza probabilităţilor, programarea liniară, simularea etc.

IV. Alegerea alternativei optime

Pentru a alege o alternativă sau a lua o decizie, managerii pot folosi una dintre următoarele trei abordări: experienţa, experimentul, cercetarea şi analiza. Acestea constau în următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

- estimarea cât mai exactă a consecinţelor fiecărei alternative;
- atribuirea gradului de probabilitate al consecinţelor;
- compararea rezultatelor aşteptate cu probabilitatea manifestării consecinţelor respective;
- ierarhizarea alternativelor în funcţie de obţinerea rezultatelor dorite şi posibilitatea de a le realiza.

Din cauza că managerii nu cunosc toate alternativele existente şi consecinţele acestora, ei pot alege prima alternativă care le va crea impresia că aceasta va contribui la soluţionarea problemei.

V. Implementarea alternativei alese

Odată ce a fost aleasă o alternativă, trebuie luate măsuri de implementare a acesteia. Implementarea alternativei este o etapă crucială în asigurarea succesului entităţii. Condiţia implementării eficiente o reprezintă buna comunicare şi planificarea acţiunilor. Resursele trebuie obţinute şi alocate. Implementarea solicită acţiunea, ceea ce conduce efectiv la realizarea obiectivelor aşteptate.

VI. Evaluarea deciziei

Odată ce o decizie a fost pusă în acţiune, evaluarea este necesară pentru a vedea progresele care se înregistrează. În aceasta ordine de idei, managerul trebuie să posede informaţiile care vor atesta dacă rezultatele sunt pozitive sau negative. Apoi, după caz, trebuie să introducă ajustările şi corecţiile care se impun.

Dacă soluţia nu este satisfăcătoare pe deplin sau problema rămâne nesoluţionată, ciclul decizional trebuie să fie reluat. În cazul în care soluţia este satisfăcătoare pe deplin, procesul decizional se consideră încheiat.

Aceste etape sunt esenţiale şi se succed logic în raport cu obiectivul care constituie raţiunea luării oricărei decizii (vezi figura 6.1).

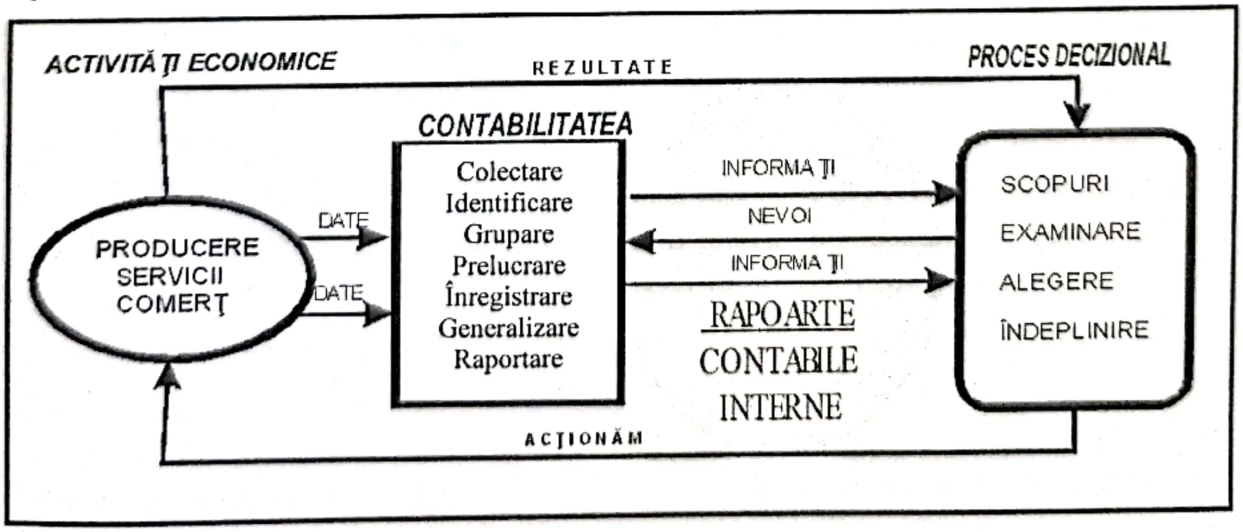


Figura 6.1 Interacţiunea datelor, informaţiilor cu procesul decizional

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

În procesul decizional contabilului îi revine rolul de a oferi informaţii corecte, oportune, exacte şi într-o formă utilă. În acest scop, contabilul trebuie să colecteze informaţiile corespunzătoare şi să le raporteze într-un mod relevant pentru management.

B. Direcţii de raţionalizare privind aplicarea informaţiilor la luarea deciziilor manageriale

Dintre tehnicile decizionale pe termen scurt sau operative, care îi ajută pe contabili să genereze informaţii şi rapoarte aferente, menţionăm metoda de calculaţie direct-cost şi analiza Cost Volum Profit (CVP), care sunt utilizate în analiza deciziilor, precum şi aplicarea aspectelor tehnicii teoriei constrângerii pentru:

–comenzile speciale;

–renunţarea la un produs;

–a produce sau a cumpăra;

–a vinde sau a prelucra în continuare;

–structura vânzărilor;

–a continua sau a întrerupe activitatea;

– formarea preţurilor.

O componentă importantă a deciziilor manageriale este decizia strategică sau decizia investiţională.

Deciziile investiționale pot fi tratate ca investiții în active imobilizate, imobilizări corporale (mijloace fixe, terenuri, investiții imobiliare etc.), precum și în imobilizări necorporale sau alte active imobilizate.

Unele noțiuni aferente abordărilor investiționale sunt menționate în pct. 51 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale":

- investiţii capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operaţional;
- investiţii capitale ulterioare pentru imobilizări corporale în curs de execuţie.

Conform pct. 4 din SNC „Imobilizări necorporale şi corporale", investiţia imobiliară reprezintă o proprietate imobiliară deţinută de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar), mai degrabă în scopul închirierii şi/sau pentru creşterea valorii acesteia, decât pentru a fi:

- utilizată în producţie, pentru furnizarea de bunuri, prestarea de servicii sau în scopuri administrative;
- vândută în procesul desfăşurării normale a activităţii.

Potrivit pct. 4 din SNC „Creanțe și investiții financiare", investiţiile financiare reprezintă active sub formă de valori mobiliare, cote de participaţie în capitalul social al

Scanned with OKEN Scanner

altor entități și alte investiții deținute de entitate în scopul exercitării controlului, obținerii veniturilor sau altor beneficii economice, astfel standardul prevede, ca investiții financiare:

- valorile imobiliare și cote de participație, și
- alte investiții financiare

Astfel, proiectele investiționale pot fi abordate ca achiziție sau folosire a activului sau a totalității activelor în urma cărora la entitate se obțin venituri sau alte beneficii economice:

- noi prestări de servicii;
- majorarea volumului prestării serviciilor;
- modernizarea tehnologiei, organizării producerii etc.;
- alegerea antreprenorilor pentru lucrări de lungă durată (instalații, construcții etc.);
- organizarea cercetărilor și elaborărilor științifice;
- procurarea instrumentelor financiare;
- depunerea în depozite, acordarea creditelor etc.

Decizia investițională este cea mai dificilă decizie pentru entitate, care presupune o cheltuială (investiție) inițială în scopul obținerii unei rentabilități viitoare prognozate pe întreaga durată a investiției și se caracterizează prin necesitatea de a:

- identifica proiectele;
- calcula cheltuielile și veniturile relevante acestor proiecte;
- calcula fluxurile de numerar din aceste proiecte;
- alege cel mai bun proiect investițional;
- identifica sursele de finanțare.

Procesul decizional poate fi documentat cu anumite documente care se elaborează de către entitate de sine stătător. În anexele 5-7 din lucrarea în cauză sunt prezentate unele exemple care pot fi aplicate în practică.

În funcție de importanța proiectelor investiționale, pot fi utilizate diverse metode de analiză, de exemplu, metode statice și metode dinamice.

Din categoria metodelor statice fac parte:

- metoda duratei de recuperare;
- metoda ratei contabile a profitului etc.

În cadrul metodelor dinamice de evaluare a proiectelor investiționale, mai cunoscute și mai relevante pentru fundamentarea deciziei de a investi sunt metodele bazate pe:

- durata de recuperare actualizată;
- valoarea de actualizare;

Scanned with OKEN Scanner

• valoarea netă de actualizare;

• indicele de profitabilitate etc.

Astfel, este necesară actualizarea indicatorilor prin „valoarea în timp". Prin urmare, o sumă de bani primită astăzi este mai valoroasă decât aceeaşi sumă primită în viitor. De asemenea, banii disponibili astăzi pot fi investiţi pentru a produce (a genera) dobândă şi a câştiga mai mult decât aceeaşi sumă în viitor.

Conceptul valorii în timp a banilor poate fi împărţit în două categorii:

• valoarea viitoare (FV) – caracterizează procesul de determinare a creşterii pe care o investiţie făcută astăzi o va aduce în viitor;

• valoarea actualizată (PV) – caracterizează procesul de stabilire a valorii unei cantităţi de bani obţinute în viitor.

Valoarea viitoare a investiţiei iniţiale poate fi determinată utilizând următoarea relaţie:

$$\mathbf{FVn = PV \times (1 + r)^n},$$

în care:

FVn – valoarea viitoare a investiţiei peste *n* ani;

PV – valoarea inițială a investiției

r – rata dobânzii;

n – numărul de ani în perioada de decontare.

Valoarea factorului $(1 + r)^n$, numit coeficient multiplicator, este notată prin **FM1 (r, n)**. Astfel, relaţia de calculare a valorii viitoare va avea forma:

$$\mathbf{FVn = PV \times (1 + r)^n = PV \times FM1\ (r, n).}$$

Sensul economic al coeficientului multiplicator FM1 (r, n) constă în aceea că el arată cu ce va fi egală o unitate bănească (1 leu, 1 dolar etc.) peste *n* perioade cu rata prestabilită a dobânzii *r*.

Valoarea actualizată reprezintă valoarea calculată a unui flux bănesc care urmează a fi obţinut în viitor în valoarea monedei actuale.

Procesul de stabilire a valorii actualizate se numeşte actualizare, iar rata dobânzii utilizată pentru calculul valorii actualizate – rată de actualizare.

De exemplu, dacă rata de actualizare este de 10%, valoarea a 100 de lei, care se poate obţine, constituie:

- peste un an:

$90{,}91 \times (1 + 10 / 100) = 100$ lei sau

$90{,}91 = 100 / (1 + 0{,}10)$;

- peste doi ani:

$82{,}64 \times (1 + 0{,}10)^2 = 100$ lei sau

$82{,}64 = 100 / (1 + 0{,}10)^2$.

Scanned with OKEN Scanner

Altfel spus actualizarea fluxurilor de numerar se aplică pentru a calcula suma investiției care este necesară să se investească în prezent pentru a ajunge la valoarea dorită cu o anumită a rată a dobânzii.

$$\mathbf{PV= FV / (1+r)^n = FV \times 1/(1+r)^n.}$$

Valoarea factorului $1/(1 + r)^n$, numit coeficient de scontare, este notată prin **FM2 (r, n)**. Astfel, dacă:

$$\mathbf{FM2\ (r, n) = 1 / (1 + r)^n,}$$

atunci

$$\mathbf{PV=FV \times FM2\ (r, n).}$$

Studiu de caz 6.1

Entitatea prognozează să obțină un volum de vânzări de 2 560 unități de produse. la prețul de 156 de lei, costurile variabile constituie 80 de lei pe unitate, costurile constante – 156 900 de lei. În următorii ani, entitatea intenționează să mărească volumul de vânzări alegând una dintre cele două variante:

I. **cu 15%** (în cazul măririi volumului cu peste 12%, costurile constante cresc cu 5%);

II. **cu 55%** (costurile variabile unitare scad cu 7%, costurile constante cresc cu 9,3%, iar prețul scade cu 15%).

Se cere:

1. Analizați situațiile menționate mai sus, recomandați conducerii varianta optimă.

Tabelul 6.1

Analiza soluțiilor optime

Studiu de caz 6.2

Entitatea aplică în procesul luării deciziilor metoda direct-cost și analiza CVP.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 6.2

Date iniţiale

Indicatori	Produse				
	1	2	3	4	5
Cantitatea de piele necesară pentru fabricarea unei genţi	12	11,5	12,55	10,3	11,5
Preţul pielii	2,3	2,4	1,95	2,3	2,14
Numărul de ore necesar pentru fabricarea unei genţi	10	11,2	9,5	12,5	11,5
Tariful pe oră	4,5	5	6	5,02	4,5
Costuri indirecte de producţie variabile unitare	18	18	18	18	18
Preţul unei genţi	135	136	137	138	139
Costuri constante totale	2500	2800	2700	2600	3600
Cantitatea efectiv vândută	135	86	85	122	86

Se cere:

1. Calculaţi costul unitar variabil pentru fiecare tip de geantă. Stabiliţi marja de contribuţie şi punctul critic pentru fiecare geantă.
2. Argumentaţi managerului entităţii cu câte unităţi se pot micşora vânzările pentru ca entitatea să nu fie în pierdere.
3. Directorul tehnic intenţionează să scoată din producere un tip de geantă. Care sunt recomandările Dvs.?
4. Recomandaţi entităţii ce cantitate (nomenclatorul) optimă urmează a fi fabricată în cazul unui deficit de capacităţi de producţie. Descrieţi particularităţile tehnicilor recomandate de Dvs.

Tabelul 6.3

Date iniţiale

Indicatori	1	2	3	4	5

Argumentări

Scanned with OKEN Scanner

Studiu de caz 6.3

Entitatea a decis să-şi extindă activitatea de producţie. Pentru aceasta ea are nevoie de utilaj de producţie care poate fi achiziţionat de la trei furnizori diferiţi.

Tabelul 6.4

Date iniţiale privind costul utilajului şi prognoza încasărilor

Indicatori	Furnizori		
	X	Y	Z
Costul utilajului, lei	775 000	860 000	895 000
Suma anuală a numerarului care va fi încasat, lei	147 500	200 000	213 000
Durata de utilizare a utilajului, ani	7	4	5

Se cere:

1. Determinaţi durata de recuperare a proiectelor de achiziţie a utilajelor.

Aplicația 6.4

Entitatea A decide să-şi extindă activitatea de producţie. Pentru aceasta are nevoie de un utilaj de producţie care poate fi achiziţionat de la trei furnizori diferiți. Rata de actualizare constituie 10%.

Tabelul 6.5

Date iniţiale privind costul utilajului şi prognoza încasărilor

Indicatori		Proiecte				
		1	2	3	4	5
Costul utilajului, lei		775 000	860 000	895 000	860 00	860 000
Suma anuală de numerar care vor fi încasate, lei	1	147 500	200 000	213 000	260 000	140 000
	2	147 500	200 000	213 000	260 000	160 000
	3	147 500	200 000	213 000	200 000	180 000
	4	147 500	200 000	213 000	180 000	200 000
	5	147 500	200 000	213 000	160 000	260 000
	6	147 500	200 000	213 000	140 000	260 000

Durata de recuperare (DR) – perioada de timp (în ani) la finele căreia costul investiției va fi recuperat în întregime.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea actualizată (VA) – valoarea calculată a unui flux bănesc care urmează a fi obţinut în viitor.

$$FVn = PV \times (1 + r)^n$$

$$PV = FVn / (1 + r)^n$$

Valoarea netă actualizată (VNA) se determină prin însumarea fluxurilor de numerar actualizate. Valoare este netă, deoarece ia în considerare atât fluxurile de numerar ieşite, cât şi fluxurile de numerar intrate, obţinute din exploatarea investiţiei.

Durata de recuperare actualizată (Dra) stabileşte perioada de timp (în ani) necesară pentru recuperarea costului investiţiei în condiţiile în care fluxurile de numerar sunt actualizate la valoarea prezentă, utilizând rata de actualizare.

Indicele de profitabilitate (Ip) caracterizează raportul venituri/cheltuieli şi se determină ca raportul dintre valoarea netă actualizată a fluxurilor de numerar generate de investiţii şi costul acestora:

Acest indicator exprimă suma fluxurilor băneşti actualizate care revine la 1 leu investit iniţial.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitate și raportare managerială aprofundată

TESTE

1. Alegerea unui volum de vânzări care va asigura entității un rezultat nul constituie:
a) marja de contribuție;
b) punctul critic;
c) intervalul de siguranță;
d) profitul brut.

2. Punctul critic poate fi calculat prin:
a) metoda ecuației;
b) metoda standard;
c) metoda marjei de contribuție;
d) metoda ABC.

3. Actele normative care pot fi utile în analiza proiectelor investiționale:
b) SNC „Imobilizări necorporale și corporale";
c) SNC „Stocuri";
d) Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor;
e) SNC „Deprecierea activelor".

4. Marja de contribuție reprezintă:
a) diferența dintre venitul din vânzări și costul acestora;
b) diferența dintre venitul din vânzări și costul variabil al acestora;
c) diferența dintre venitul din vânzări și costul constant al acestora.

5. Va fi ales proiectul investițional care va avea indicele de profitabilitate:
a) mai mare decât unu;
b) mai mic decât unu;
c) egal cu unu.

6. Rata internă de rentabilitate poate fi exprimată prin noțiunea următoare:
a) rata care asigură egalitatea dintre valoarea actualizată a fluxurilor de numerar generate de investiții și valoarea actualizată a costurilor investițiilor;
b) rata dobânzii utilizată pentru calculul valorii actualizate;
c) rata anuală la creditele și împrumuturile Băncii Naționale a Moldovei;
d) rata de actualizare determinată ca medie ponderată la valoarea de piață a costurilor tuturor surselor de finanțare din structura capitalului unei entități.

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE

1. *Descrieți procesul de elaborare a deciziilor.*
2. *Evocați etapele procesului decizional.*
3. *Delimitați procesul decizional operațional de cel investițional.*
4. *Evocați 5-6 decizii operaționale.*
5. *Evocați 5-6 decizii investiționale.*
6. *Descrieți tehnicile utilizate în procesul luării deciziilor pe termen scurt.*
7. *Descrieți tehnicile utilizate în procesul luării deciziilor pe termen lung.*
8. *Descrieți metodele statice și cele dinamice.*
9. *Argumentați necesitatea corelației cost-volum-profit.*
10. *Arătați diferența dintre marja de contribuție, adaosul la costul variabil și profit.*
11. *Care sunt metodele determinării punctului critic și care este necesitatea acestuia?*
12. *Definiți noțiunea de interval de siguranță. Argumentați necesitatea intervalului de siguranță.*
13. *Definiți noțiunea de factor de acoperire. Argumentați necesitatea factorului de acoperire.*
14. *Definiți noțiunea de levier operațional. Argumentați necesitatea levierului operațional.*
15. *Argumentați necesitatea utilizării valorii în timp a banilor.*
16. *Ce reprezintă rata actualizată?*
17. *Definiți noțiunile de durată de recuperare și durată de recuperare actualizată. Argumentați necesitatea acestor durate.*
18. *Definiți noțiunea de valoare actualizată. Argumentați necesitatea valorii actualizate.*
19. *Definiți noțiunea de valoare viitoare. Argumentați necesitatea valorii viitoare.*
20. *Care este formula de determinare a Indicelui de profitabilitate? Descrieți utilitatea acestui indicator.*
21. *Ce legătură există între reglementările contabile și care este modul de aplicare a procesului decizional investițional?*
22. *În ce reglementări contabile este utilizată noțiunea de investiție?*
23. *Argumentați necesitatea cunoașterii actelor normative din domeniul contabilității în cazul analizei proiectelor investiționale.*
24. *Arătați legătura directă dintre evaluarea proiectelor investiționale și actele normative din domeniul contabilității.*
25. *Argumentați de ce în cazul analizei proiectelor investiționale trebuie să se țină*

Scanned with OKEN Scanner

cont de costul mediu ponderat al capitalului. Care indicatori pot reda cel mai bine controlul activelor circulante, în special al stocurilor?

26. *În cazul controlului activelor imobilizate, care indicatori pot reda cel mai bine realitatea economico-financiară a entității la acest capitol?*
27. *Care indicatori pot exprima cel mai bine controlul poziției financiare a entității?*
28. *Care indicatori descriu mai relevant controlul performanțelor financiare ale entității?*

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUŞ

BIBLIOGRAFIE

Acte legislative şi normative ale Republicii Moldova

1. Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287/2017, Monitorul Oficial nr. 353-357 din 22.12.2020, https://www.mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-şi-audit
2. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997, Monitorul Oficial nr. 62 din 18.09.1997
3. Codul muncii al Republicii Moldova, Monitorul Oficial nr. 159-162 din 29.09.2003
4. Standardele Naţionale de Contabilitate, Monitorul Oficial nr. 177-181 din 06.08.2013, https://www.mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-şi-audit
5. Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS), Monitorul Oficial nr. 47-48 din 2008, https://www.mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-şi-audit
6. Planul general de conturi contabile, Monitorul Oficial nr. 177-181 din 16.08.2013, https://www.mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-şi-audit
7.

Manuale, cărţi, monografii, broşuri

1. Bălănuţă V. Analiza gestionară (lucrare didactică şi practico-aplicativă în domeniul diagnosticului activităţii întreprinderii de producţie). Editura ASEM, Chişinău, 2003 – 120 p.
2. Bugaian L. Managementul costurilor şi contabilitatea managerială. Editura „Bons Office", Chişinău, 2003 – 150 p.
3. Căpuşneanu S. Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor. Aplicaţii. Editura Economică, Bucureşti, 2003 – 280 p.
4. Contabilitate financiară. Colectiv de autori: coordonator - Nederiţa A. Ediţia a II-a. Editura ACAP, Chişinău, 2003 – 640 p.
5. Contabilitate managerială. Colectiv de autori: coordonator - Nederiţa A. Ghid practico-didactic. Editura ACAP, Chişinău, 2000 – 264 p.
6. Diaconu P., Albu N., Mihai S., Albu C., Guinea F. Contabilitate managerială aprofundată. Editura Economică, Bucureşti, 2003 – 326 p.
7. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principiile de bază ale contabilităţii. Ediţia a V-a. Editura „Arc", Chişinău, 2000 – 1240 p.
8. Panus V., Lupu A. Administrarea pierderilor în procesul de producţie. Procedura de gestiune a pierderilor în procesul de fabricaţie. *Monitorul fiscal FISC.md*, august

2017

9. Panus V., Lupu A. Administrarea pierderilor în procesul de producție. Instrucțiune privind modul de înregistrare în contabilitate a pierderilor tehnologice. *Monitorul fiscal FISC.md*, august 2017

10. Panus V., Lupu A. Obligativitatea organizării sistemului de control intern în cadrul entității. *Monitorul fiscal FISC.md*, august 2017

11. Panus V., Lupu A. Repartizarea costurilor indirecte de producție. *Monitorul fiscal FISC.md*, noiembrie 2017

12. Panus V., Lupu A. Repartizarea unor servicii prestate de terți: soluții practice. *Monitorul fiscal FISC.md*, februarie 2019.

13. Panuş V. Contabilitate managerială avansată: aplicații şi evaluări (Culegere de aplicații și teste). Chișinău, 2015, 174 p.

14. Panuş V. Rolul contabilității în fundamentarea deciziilor economice. Iași: Tipo Moldova, 2011 – 196 p.

15. Panus V., Lupu A. Obligativitatea întocmirii unor documente. *Contabilitate şi audit*, 2020, nr. 4.

16. Panuş V. Bazele metodologice ale determinării capacității de producție: realități si perspective, noiembrie 2020, USM, p. 323–326, ISBN 978-9975-152-70-9.

17. Panus V. Particularități în administrarea costurilor activităților auxiliare. *Monitorul fiscal FISC.md*, noiembrie 2020

18. Panus V. Determinarea capacității de producție: aspecte specifice. *Contabilitate şi audit*, 2020, nr. 11

19. Panus V. Contabilizarea şi repartizarea costurilor indirecte de producție. *Monitorul fiscal FISC.md*, aprilie 2021

20. Panus V., Lupu A. Aplicarea diferitor metode de evaluare şi de determinare a stocurilor. *Contabilitate şi audit*, 2020, nr. 4.

21. Panus V., Foalea L. Aspecte practice în elaborarea, prezentarea şi publicarea politicilor contabile. *Monitorul fiscal FISC.md,* mai 2021

22. Panus V., Nederiță A. Об учете и налогообложении производственных потерь, *Contabilitate şi audit*, 2021, nr. 10

23. Panus V., Lupu A. Închiderea anului: acţiuni premergătoare. *Contabilitate şi audit*, 2021, nr. 12.

24. Panus V., Mişcarea bunurilor în cadrul entității: lege vs ordin, Contabilitate si audit, L/05/2022

25. Panuş V., Paladi V. Avansuri acordate pentru procurări de active: prezentarea şi analiza informației financiar-contabile, În revista Monitorul fiscal Fisc md., nr. 10 (80) 2022

Scanned with OKEN Scanner

26. Standarde ale contabilităţii manageriale ale IMA SUA (http://www.imanet.org).
27. Ţurcanu V. Calculaţia costurilor (lucrare didactică). Editura ASEM, Chişinău, 2001 – 115 p.
28. Аверчев И. Управленческий учет и отчетность – постановка и внедрение. Москва: Вершина, 2008– 512 p.
29. Друри К. Управленческий и производственный учёт: вводный курс. Издательство „ЮНИТИ-ДАНА", Москва, 2005 – 735 p.
30. Друри К. Управленческий и производственный учёт: учебник. Издательство „ЮНИТИ-ДАНА", Москва, 2005 – 1071 p.
31. Друри К. Управленческий учёт для бизнес решений. Издательство „ЮНИТИ-ДАНА", Москва, 2003 – 655 p.
32.Корбертт Е. Управленческий учет по ТОС. Вильнюс: Rgrupe, 2007– 239 p.
33. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт: 10-е издание. Пер. с англ. Издательство „Питер", Москва, 2005 – 1008 p.

Surse electronice:

1. www.mf.gov.md/ro
2. https://www.ifrs.org/
3. www.iasplus.com
4. www.imanet.org
5. www.contabilitate.md
6. https://monitorul.fisc.md/
7. www.gaap.ru

Scanned with OKEN Scanner

ANEXE

Anexa 1

Analiza abaterilor după diferite nivele

<table>
<tr><td rowspan="2">Nivelul 0</td><td colspan="4">Buget static</td></tr>
<tr><td colspan="4">Date efective</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Nivelul 1</td><td colspan="4">Buget static</td></tr>
<tr><td colspan="4">Buget flexibil</td></tr>
<tr><td colspan="4">Date efective</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Nivelul 2</td><td rowspan="2">Abateri de profit</td><td colspan="3">Abateri de preț</td></tr>
<tr><td colspan="3">Abateri de volum</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Nivelul 3</td><td rowspan="2">Abateri ale costurilor materiale directe și repartizabile</td><td colspan="3">Abateri de preț</td></tr>
<tr><td colspan="3">Abateri de cantitate</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Abateri ale costurilor cu personalul directe și repartizabile</td><td colspan="3">Abateri de tarif</td></tr>
<tr><td colspan="3">Abateri de timp</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Abateri ale costurilor indirecte de producție</td><td rowspan="2">Abateri ale costurilor constante</td><td>Abateri de consum</td></tr>
<tr><td>Abateri de volum</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Abateri ale costurilor variabile</td><td>Abateri de preț</td></tr>
<tr><td>Abateri de eficiență</td></tr>
</table>

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2

APROBAT
prin Proces Verbal nr. __ din _____
al XXXXXZZZXXX

Regulamentul de control intern (*extras*)

1. Dispoziţii generale

1.1. Prezentul Regulament este elaborat în conformitate cu prevederile art. 18 alin. (3) lit. e) din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287/2017.

1.2. Obiectivul prezentului ghid constă în prezentarea modului de elaborare, organizare, implementare şi menţinere a controlului intern al entităţii în vederea asigurării bunei utilizări a resurselor (financiare, umane etc.) în corespundere cu obiectivele entităţii, îmbunătăţirii fluxului informaţional, creşterii inteligibilităţii, gestionării riscurilor, prevenirii şi depistării fraudelor, precum şi a prevenirii erorilor, înlăturării preventive a cauzelor care le determină şi a perfecţionării activităţilor controlate, într-un mod sigur şi prudent, a veridicităţii şi credibilităţii informaţiilor raportate, a controlului corespunzător al riscurilor, care să asigure îndeplinirea obiectivelor entităţii.

1.3. În textul prezentului Regulament sunt utilizaţi următorii termeni:

Activitate – totalitate a atribuţiilor de o anumită natură care determină procesele de muncă cu un grad de omogenitate ridicat.

Activităţi de control – politici şi proceduri stabilite să identifice riscurile şi să îndeplinească obiectivele entităţii.

Atribuţie – un ansamblu de sarcini necesare pentru realizarea unei anumite activităţi sau a unei părţi a acesteia, care se execută periodic sau continuu şi care implică cunoştinţe specializate pentru realizarea unui obiectiv specific.

Coordonare – armonizare a deciziilor şi acţiunilor componentelor structurale ale entităţii pentru a asigura realizarea obiectivelor acesteia.

Sistem de control intern – totalitate a politicilor şi procedurilor adoptate de conducerea entităţii pentru a asigura desfăşurarea organizată şi eficientă a activităţii economice, inclusiv respectarea strictă a integrităţii activelor, prevenirea şi descoperirea cauzelor de fraudă şi eroare, exactitatea şi plenitudinea înregistrărilor contabile, precum şi pregătirea oportună a unor informaţii financiare credibile.

Document – act prin care se adevereşte, se constată sau se preconizează un fapt, se conferă un drept sau se recunoaşte o obligaţie; text scris sau tipărit, inscripţie sau altă

Scanned with OKEN Scanner

mărturie care serveşte la cunoaşterea unui fapt real, actual sau din trecut.

Fişa postului – document caracteristic angajaţilor care defineşte locul şi contribuţia postului în atingerea obiectivelor individuale şi organizaţionale şi precizează sarcinile şi responsabilităţile ce îi revin titularului unui post.

Indicator de performanţă – instrument de evaluare a performanţei care ilustrează gradul de atingere a unui obiectiv stabilit (exprimare numerică sau apreciere).

Măsuri de control – acţiuni stabilite pentru gestionarea riscurilor şi monitorizarea permanentă sau periodică a unei activităţi, situaţii etc.

Monitorizare – activitate continuă de colectare a informaţiilor relevante despre modul de desfăşurare a unui proces sau activităţi.

Planificare – ansamblu al proceselor de muncă prin care se realizează obiectivele entităţii şi care includ resursele şi mijloacele necesare realizării obiectivelor.

2. Obiectivele controlului intern

2.1. Controlul intern reprezintă un sistem care asigură desfăşurarea unor operaţiuni eficace şi eficiente, controlul corespunzător al riscurilor, desfăşurarea prudentă a activităţii, credibilitatea informaţiilor financiare şi nefinanciare raportate, atât intern, cât şi extern, precum şi conformitatea cu cadrul legal şi de reglementare, cerinţele de supraveghere, regulile şi deciziile interne ale entităţii.

2.2. Entitatea dispune de propriul mecanism de control intern în conformitate cu cadrul legal, cu actele normative şi cu practica general acceptată în acest domeniu, pentru asigurarea gestionării eficiente a entităţii, desfăşurarea activităţilor financiare într-un mod sigur şi prudent, conformarea cu prevederile legislaţiei în vigoare, precum şi pentru protejarea intereselor consumatorilor.

3. Activităţi şi procedee de control

3.1. Entitatea îşi stabileşte propriile activităţi de control care sunt adaptate specificului activităţii entităţii şi corespund modului în care activitatea acesteia este structurată, organizată şi administrată, tipului, volumului, numărului şi complexităţii tranzacţiilor şi operaţiunilor efectuate şi includ cel puţin următoarele:

I. Separarea funcţiilor şi obligaţiilor.
II. Elaborarea şi aprobarea procedeelor specifice activităţii entităţii.
III. Aprobarea şi autorizarea activităţilor/acţiunilor.

I. Separarea funcţiilor şi obligaţiilor

Entitatea asigură separarea funcţiilor şi a obligaţiilor pentru a reduce riscul manipulării intenţionate, al infracţiunilor sau al erorilor şi a spori eficienţa

Scanned with OKEN Scanner

controlului asupra tranzacţiilor şi operaţiunilor entităţii. În acest scop, entitatea dispune de proceduri de separare a funcţiilor şi obligaţiilor pentru a se asigura cel puţin că:

1) diferite persoane sunt responsabile pentru păstrarea registrelor, activelor, autorizarea, iniţierea şi supravegherea tranzacţiilor şi angajamentelor asumate;

2) funcţiile de autorizare/aprobare, de executare, de înregistrare, de custodie (păstrare), de elaborare a registrelor şi a sistemelor de înregistrare şi evidenţă electronica, precum şi de aplicare a acestora în operaţiunile zilnice sunt separate;

3) separarea se face în aşa fel încât nicio persoană să nu poată în niciun mod (intenţionat sau neintenţionat) să-şi însuşească activele nelegitim, să falsifice informaţiile sau să înregistreze incorect tranzacţiile şi operaţiunile;

4) revizuirea feşelor de post pentru angajaţii entităţii cu descrierea funcţiilor şi obligaţiilor şi a subordonării ierarhice etc.

II. Elaborarea şi aprobarea procedeelor specifice activităţii entităţii

Procedeele specifice activităţii entităţii sunt următoarele:

1) procedeele de ţinere a evidenţei contabile;

2) procedeele de securitate a informaţiilor;

3) procedeele privind evaluarea, testarea, perfecţionarea personalului entităţii.

Procedee de ţinere a evidenţei contabile

Entitatea prevede obligaţiile şi drepturile sale privind ţinerea contabilităţii şi raportării financiare prin procedee care asigură:

- organizarea şi ţinerea contabilităţii în mod continuu de la data înregistrării de stat a entităţii până la data lichidării acesteia;
- elaborarea, aprobarea şi aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte acte normative elaborate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b), inclusiv planul de conturi contabile de lucru, după caz;
- elaborarea şi aprobarea:

■ procedeelor interne privind contabilitatea de gestiune (anexa 1 la Regulamentul intern privind contabilitatea de gestiune);

■ procedeelor interne privind documentarea în cadrul entităţii (anexa 2 la Regulamentul intern privind documentarea faptelor economice).

- organizarea inventarierii patrimoniului entităţii:

Entitatea este obligată să efectueze inventarierea generală a activelor, capitalului propriu şi a datoriilor în modul stabilit de Regulamentul privind inventarierea, elaborat şi aprobat de către Ministerul Finanţelor;

- continuitatea activităţii:

Scanned with OKEN Scanner

Entitatea întreprinde toate măsurile necesare pentru asigurarea continuității activității în orice moment, în toate împrejurările și direcțiile de activitate. În acest scop, entitatea elaborează și implementează proceduri care asigură în cazul unui incident generator de disfuncționalități menținerea sau restabilirea activităților de bază.

În vederea asigurării unei abordări complexe și eficiente a procesului de planificare și de asigurare a continuității activităților de bază, entitatea examinează cel puțin:

1) riscurile care ar putea conduce la incidente ce creează disfuncționalități la nivelul activităților de bază ale entității;

2) impactul incidentului asupra activităților de bază;

3) strategiile de restabilire a activităților de bază și planurile de continuitate a acestora;

4) planurile de testare a procedurilor de continuitate;

5) programele de instruire a personalului entității;

6) programele de comunicare și de gestiune a situațiilor de criză;

7) planurile și procedurile de asigurare a continuității activităților externalizate și de recuperare ca rezultat al unor situații excepționale, identificate în baza analizei de risc, care se testează periodic în vederea asigurării corespunderii acestora cu politicile și procedurile cu privire la externalizare...

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 3

Modele de rapoarte manageriale

Corelarea rapoartelor contabile interne pe departamentele entității cu deciziile manageriale

Rapoarte / Departamente / Decizii			Volumul achizițiilor de materiale	Volumul și componența programului de producție	Produsele disponibile pentru vânzare	Necesarul și sursa de obținere a numerarului	Volumul de vânzări	Alte decizii
Rapoarte pe departamente	Achiziții (A)	Raportul privind achizițiile	+	+				+
		Raportul privind datoriile	+					+
		Raportul privind circulația materialelor	+	+				+
	Producere (P)	Raportul privind producția în curs de execuție		+			+	+
		Raportul privind calculația costului		+				+
		Raportul privind producția fabricată		+	+		+	+
	Vânzări (V)	Raportul privind operațiunile de barter			+	+	+	+
		Raportul privind creanțele				+	+	+
		Raportul privind vânzările		+	+	+	+	+
Numărul necesar de rapoarte			**3**	**6**	**3**	**3**	**5**	+
Departamentele implicate în procesul decizional			**A**	**A // P // C**	**P // V**	**V**	**P // V**	+

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 4

„Aprobat"

Director _____

„Informat"

Seful departamentului financiar

_____

Graficul întocmirii rapoartelor contabile interne

Denumirea raportului	Perioada întocmirii	Responsabil pentru îndeplinire	Data prezentării	Forma de prezentare	Utilizator
Raportul privind vânzările	zilnic, săptămânal, lunar	responsabil pentru vânzări	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ şeful secţiei de vânzări ✓ managerul entităţii
Raportul privind stocul producţiei finite	zilnic, săptămânal, lunar	şef depozit producţie finită	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ seful depozitului producţie finită ✓ seful secţiei de vânzări
Raportul privind producţia în curs de execuţie	săptămânal, lunar	şef depozit producţie finită	prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ seful secţiei de aprovizionări ✓ seful secţiei de vânzări ✓ seful de producere
Raportul privind producţia fabricată	zilnic, săptămânal, lunar	şef producere	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie	✓ managerul entităţii ✓ seful secţiei de aprovizionări ✓ seful secţiei de vânzări ✓ seful de producere
Raportul privind stocul de materiale	săptămânal, lunar	şef depozit materiale	prima zi din săptămână, lună	hârtie	✓ managerul entităţii ✓ seful secţiei de aprovizionări ✓ seful de depozit materie primă
Raportul privind procurările	zilnic, săptămânal, lunar	responsabil pentru aprovizionări	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ şeful secţiei de aprovizionări
Raportul privind creanţele	zilnic, săptămânal, lunar	contabil	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ şeful secţiei de vânzări ✓ contabilitatea/departamentul financiar
Raportul privind	zilnic, săptămânal,	contabil	zilnic; prima zi	hârtie/ electronic	✓ şeful secţiei de aprovizionări ✓ managerul entităţii

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea raportului	Perioada întocmirii	Responsabil pentru îndeplinire	Data prezentării	Forma de prezentare	Utilizator
datoriile	lunar		din săptămână, lună		✓ departamentul financiar
Raportul privind situaţia fluxurilor de numerar	zilnic, săptămânal, lunar	contabil casier	zilnic; prima zi din săptămână, lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ şeful secţiei de aprovizionări ✓ seful secţiei de vânzări
Raportul privind costul producţiei fabricate	lunar, cu excepţia comenzilor specifice	contabil producere	prima săptămână din lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ seful depozitului producţie finită ✓ departamentul financiar
Raportul privind cheltuielile comerciale şi administrative	lunar	contabil	prima săptămână din lună	hârtie/ electronic	✓ managerul entităţii ✓ seful secţiei de vânzări ✓ seful secţiei de aprovizionări ✓ departamentul financiar

Data întocmirii _____ *Persoana responsabilă*_____

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 5

Către Departamentul (secția)_____

Dlui _____

Data _____

Solicitarea informațiilor

Prin prezenta, pentru a întocmi raportul (bugetul)_____, solicit informația _____

Formatul informațiilor prezentate este _____

Prezentarea în termen _____

Solicitant (funcția, numele, prenumele) _____

Solicitarea a fost executată la _____ de _____

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 6

Raport privind analiza proiectului investițional

din data _____

Proiectul investițional _____

Data începerii _____

Data preconizată a finalizării _____

Activități în perioada analizată (săptămâna, luna etc.)_____

Efectiv	Planificat	Mențiuni

Activități replanificate _____

Situația financiară a proiectului _____

Responsabil de proiect_____

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 7

Aprob_____
Director (conducător) _____
Data _____

Decizia
privind aprobarea proiectului

Proiectul (activul) _____
Investiția inițială _____
Investiții ulterioare _____
Metodele
folosite_____
Temeiul _____
Valoarea neta actualizata _____
Durata de recuperare _____
Profitabilitatea proiectului _____
Alte informații _____
_____
_____
_____

Temei:

1. ***Raportul privind analiza soluțiilor optime***
2. ***Raportul privind analiza comparativă***
3. ***Raportul privind analiza proiectului investițional***

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUS

Model: TEST DE EVALUARE I

Varianta I

Disciplina: ***Contabilitate managerială*** **Anul II de studii, ciclul II**

Nr. crt.	Sarcini	Puncte
1	Descrieți caracteristicile generale aferente metodei de calculație standard: avantajele față de alte metode de calculație și aplicabilitatea acesteia	5
2	Explicați necesitatea reglementării contabilității manageriale, precum și a implementării bugetarii în cadrul entității	5
3	Expuneți modul de calculare a abaterilor de preț și de tarif	5
4	*Problemă* Entitatea „B" SRL confecționează costume. Costurile înregistrate de entitate sunt costuri de producție. ***Informații suplimentare:*** • Normele standard de consum al țesăturii pentru un costum constituie 4 m.l., prețul standard – 82,5 lei pentru 1 m.l., consumul efectiv – 3,35 m.l. pentru un costum, prețul efectiv al țesăturii – 98,5 lei/m.l. • Normele standard remunerare (timp = 10 ore/unitate, tarif = 20,5 lei/oră), efectiv (timp = 9,8 ore/unitate, tarif = 23,5 lei/oră). • Bugetul costurilor indirecte constante este de 994 500 de lei, efectiv au fost suportate costuri în mărime de 995 500 de lei (baza CIP: volumul de producție fabricat) • Prețul de vânzare bugetat este de 921 de lei/costum sau vândut cu 919,5 lei/costum. • Cantitatea bugetată pentru vânzare este de 8 150 de costume, pentru depozitare la sfârșitul perioadei– 105 costume. • Entitatea a vândut efectiv 7 688 de costume, soldul final de costume a constituit 255 de costume. • Soldul inițial de produse finite în stoc este de 10 buc. (costul stocului 675 de lei). *Se cere:* *1. Întocmiți bugetul vânzărilor producției.* *2. Calculați costul standard și costul efectiv.* *3. Analizați abaterile și formulați concluziile.* *4. Determinați profitul bugetat și efectiv al entității.*	15

Baremul de notare

Puncte acumulate	11–13	14–18	19–22	23–25	26–28	29–30
Nota	5	6	7	8	9	10

Scanned with OKEN Scanner

Model: TEST FINAL

Subiectul I. Procesul elaborării și prezentării bugetelor

I. La nivel de cunoaștere 3 p.
Evocați particularitățile abaterilor

II. La nivel de aplicare 5 p.
Descrieți obiectivul controlului și al executării bugetelor

III. La nivel de integrare 7 p.

Entitatea „B" SRL confecționează costume.
Costurile înregistrate de entitate sunt costuri de producție, nu există costuri legate de distribuție.
Baza CIP: volumul de producție fabricat.
Volumul de vânzare coincide cu volumul de producție.

Tabelul 1

Date inițiale

Indicatori	Date efective	Bugetul static
1	2	3
Volumul producției, unit.	1 460,00	1 410,00
Costuri directe de materiale, lei inclusiv: norma materiale preț materiale	11 074,10 20,5 kg/unit. 0,37 lei /kg	16265,76 20,6 kg/unit. 0,56 lei/kg
Costuri directe privind retribuirea muncii, lei	8 450,00	8 310,00
Contribuții de ASSO, lei	2 970,00	2 920,00
Costuri indirecte de producție constante, lei	4 100,00	5 100,00
Costuri indirecte de producție variabile, lei	3 100,00	3 050,00
Preț	35,52	36,81

Scanned with OKEN Scanner

Se cere:

1. *Întocmiți raportul privind analiza abaterilor aferente costurilor, vânzărilor, profitului.*
2. *Argumentați rezultatele obținute.*

Subiectul II. Procesul luării deciziilor prin aplicarea metodelor de calculație

I. La nivel de cunoaştere 3 p.

Descrieți aspectele generale aferente procesului luării deciziilor prin aplicarea metodei direct cost (ce tipuri de decizii pot fi luate).

II. La nivel de aplicare 5 p.

Caracterizați avantajele aplicării marjei de contribuție, precum și a marjei de contribuție pe factorul constrâns.

III. La nivel de integrare 7 p.

Se cunosc următoarele date extrase din contabilitatea entității „Alfa" SRL:

Tabelul 2

Date inițiale

Indicatori	Produse	
	A	B
Costuri directe de materiale, total	2 700	1 850
Costuri directe cu personalul, total	1 450	455
Costuri indirecte de producție variabile, total	1 350	1 278
Cheltuieli variabile, total	1 360	2 148
Volumul produselor fabricate	150	89
Prețul de vânzare	98,5	129,1
Costuri indirecte de producție constante, total	1 890	
Cheltuieli constante, total	550	

Informații suplimentare:

- costurile indirecte constante se repartizează pe produse în baza costurilor cu personalul;
- cheltuielile constante în baza costului vânzărilor (costului de producție, total);
- volumul produselor fabricate coincide cu volumul vânzărilor.

Scanned with OKEN Scanner

Se cere:

1. *Calculați costul unitar variabil și costul total.*
2. *Determinați marja de contribuție unitară și totală.*
3. *Calculați profitul pe fiecare produs.*
4. *Analizați rezultatele obținute și argumentați ce produs este mai rezonabil să se fabrice.*
5. *Recomandați conducerii tehnici avansate de analiză a costurilor, asortimentului optim etc.*

Baremul de notare

Puncte	Nota
6 – 8	5
9 – 11	6
12 – 18	7
19 – 25	8
26 – 28	9
29 – 30	10

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUŞ

Model: **LUCRU INDIVIDUAL**

Studiu de caz

Activitatea de bază a entităţii „Alfa" SA constă în fabricarea şi comercializarea hainelor (bluze, rochii etc.). Entitatea aplică procesul bugetar. Datele iniţiale sunt prezentate în continuare.

Bilanţul la 31.12.201X (*mii lei*)

Activ		Pasiv	
Active imobilizate		**Capital propriu**	
Imobilizări necorporale	1 200	Capital social	2 600
Mijloace fixe	5 450	Rezerve statutare	1 900
Total active imobilizate	**6 650**	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi	300
Active circulante		**Total capital propriu**	**4 800**
Materiale	1 530	**Datorii pe termen lung**	
*Creanţe comerciale	670	**Credite bancare pe termen lung	2 200
Numerar	450	**Total datorii pe termen lung**	**2 200**
Total active circulante	**2 650**	**Datorii curente**	
Total active	**9 300**	***Datorii comerciale	2 050
		Datorii privind asigurările sociale	20
		Datorii faţă de buget	30
		****Provizioane curente	200
		Total datorii curente	**2 300**
		Total pasive	**9 300**

** Creanţele vor fi încasate în luna ianuarie 201X+1.*

***Scadenţa la creditul pe termen lung este la 30 iunie, pentru suma de 200 000 de lei, din care 80 mii de lei reprezintă dobânzi.*

****Achitarea cu furnizorii se efectuează în ianuarie – 1 900 000 de lei, în februarie – 150 000 de lei.*

***** În provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se include şi provizionul aferent unui litigiu cu un furnizor, pentru care se estimează plăţi în mărime de 32 000 de lei lunar, începând cu luna februarie.*

Scanned with OKEN Scanner

Previziunile pentru semestrul I al anului 201X+1

1	Alte cheltuieli, fără TVA	45	65	78	78	89	100
2	Salarii	160	130	180	200	210	220
3	Vânzări, fără TVA	2 580	2 550	1 750	1 800	1 950	1 600
4	Cumpărări, fără TVA	250	1 310	1 480	1 570	1 600	1 250

Condiţiile de decontare a creanţelor din vânzări: 60% în luna curentă şi 40% peste 30 de zile de la finele lunii.

Condiţiile de decontare a datoriilor: 50% peste 30 de zile de la finele lunii şi 50% peste 60 de zile de la finele lunii.

Salariile vor fi plătite la sfârşitul fiecărei luni.

Contribuţiile, taxele și alte impozite se plătesc în conformitate cu prevederile in vigoare.

Alte cheltuieli se plătesc în cursul lunii în care au apărut.

Amortizarea lunară a imobilizărilor necorporale – 2 000 de lei lunar și corporale – 3 000 de lei.

Stocul final de materiale este evaluat în sumă de 1 530 000 de lei.

Se cere:

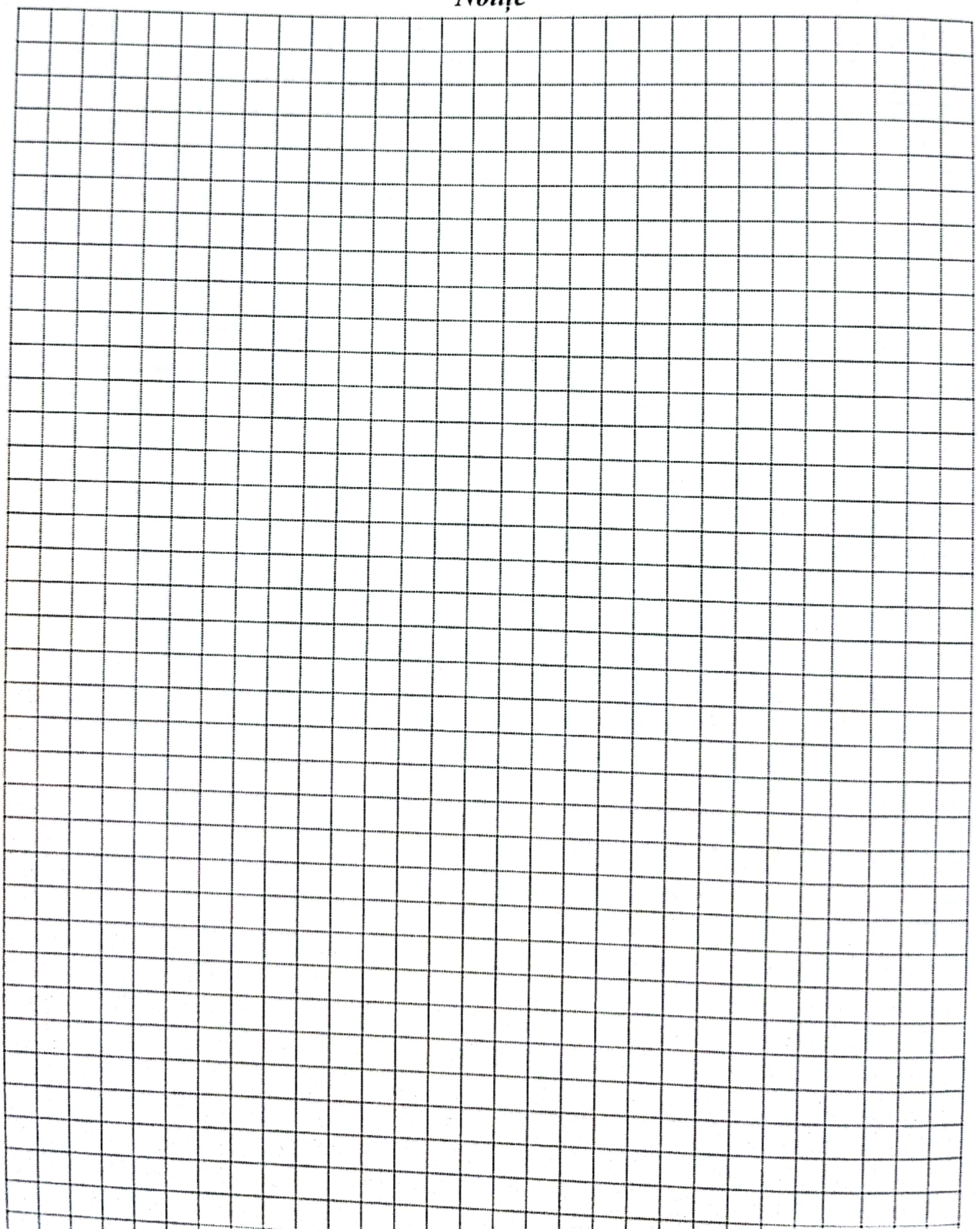
1. Întocmiți bugetul fluxurilor de numerar, situației de profit și pierdere, precum și previziunea bugetului bilanțului.
2. Argumentați necesitatea bugetării în entitate.
3. Expuneți corelarea bugetării cu controlul intern.

Scanned with OKEN Scanner

Valentina PANUȘ

Așteptăm cu drag recomandările și sugestiile Dvs.!

Notițe



Scanned with OKEN Scanner